

HÅLLBARHETSRAPPORTERINGENS DETERMINANTER

En fallstudie över den finska träförädlingsindustrins hållbarhetsrapportering. Beaktas
Agenda 2030?

Hannes Nummela 37833

Handledare: Professor Matti Skoog

Pro gradu-avhandling i redovisning

Fakultet för samhällsvetenskaper och
ekonomi

Åbo Akademi

Åbo 24.3.2020.

ÅBO AKADEMI – FAKULTETEN FÖR SAMHÄLLSVETENSKAPER OCH EKONOMI

Abstrakt för pro gradu-avhandling

Ämne: Redovisning	
Författare: Hannes Nummela	
Arbetets titel: Hållbarhetsrapporteringens determinanter	
Handledare: Matti Skoog	
<p>Abstrakt:</p> <p>För att säkerställa människans och vår omgivnings välmående på denna planet, krävs en balans mellan tre aspekter: den ekonomiska, sociala och miljömässiga. För att detta ska åstadkommas, krävs det en ökad mängd information av organisationer om deras verksamhet. Tidigare studier har identifierat determinanter såsom media, ägarstruktur och lönsamhet som påverkar organisationers hållbarhetsrapportering.</p> <p>Syftet med denna avhandling var att ta reda på hur intressent-, legitimitets- och ansvarsteorierna påverkar hållbarhetsrapportering samt identifiera och förklara determinanterna för hållbarhetsrapportering hos företag inom den finska träförädlingsindustrin. Delsyftet var att ta reda på vilka ramverk samt hur dessa ramverk används i hållbarhetsrapporteringen. Ett annat delsyfte var att ta reda på om FN:s Agenda 2030 (17 hållbarhetsmål) beaktas i företagens rapportering. Den teoretiska referensram som användes för att besvara syftet bestod av teorier om legitimitet, intressenter och ansvar. Tidigare studier användes som utgångspunkt för att identifiera determinanterna.</p> <p>Resultaten visar att vissa determinanter går i linje med tidigare forskning (media, ägarstruktur och reglering) medan andra tar sig nya uttryck (lönsamhet). Dessutom identifierades nya determinanter (konkurrenter och intressenter). Teorierna om intressenter, legitimitet och ansvar är starkt kopplade till varför företag hållbarhetsrapporterar, vilket bidrar till en ny förståelse av lönsamhet. GRI och Agenda 2030 baserar sig på väsentlighet: det som påverkas, det rapporteras. Agenda 2030 är ett effektivt legitimitetsökande kommunikationsmedel om hållbarhet, som i bästa fall leder till ökad resursallokering mot hållbar utveckling.</p>	
Nyckelord: Hållbarhetsrapportering, Determinanter, Legitimitet, Intressenter, Ansvar, Agenda 2030, GRI	
Datum: 24.3.2020	Sidantal: 75 sidor

Innehåll

1	Inledning.....	1
1.1	Problemområde.....	2
1.2	Syfte.....	4
1.3	Disposition.....	4
2	Teori	5
2.1	Hållbarhetsredovisning - ramverk.....	5
2.1.1	CSR (corporate social responsibility)	6
2.1.2	Triple Bottom Line (TBL)	7
2.1.3	Global Reporting Initiative (GRI)	9
2.1.4	Integrerad rapportering.....	11
2.1.5	Ramverkens och hållbarhetsrapporteringens problematik.....	12
2.1.6	Utveckling och ökad reglering	14
2.2	Hållbarhetsrapportering – teoretisk referensram	16
2.2.1	Intressentteori	16
2.2.2	Legitimitetsteori.....	17
2.2.3	Teorier om redovisningsansvar – Accountability & Responsibility	18
2.3	Agenda 2030	21
2.3.1	Utvecklingspolitik i Finland	21
2.3.2	17 hållbarhetsmål för år 2030	22
2.4	Tidigare forskning	24
2.4.1	Företagets storlek	24
2.4.2	Lönsamhet	26
2.4.3	Bolagsstyrning.....	27
2.4.4	Övriga determinanter	28
2.5	Sammanfattning	29
3	Metod.....	32
3.1	Fallstudie	33
3.2	Innehållsanalys	34
3.3	Analys av data.....	35
3.4	Trovärdighet och relevans	36
4	Empiri	38
4.1	Innehållsanalys av case-företagen	38
4.1.1	Kvantitativ analys av hållbarhetsrapporterna	38
4.1.2	Kvalitativ analys av hållbarhetsrapporterna	42
4.1.3	Sammanfattning av innehållsanalysen	49
4.2	Intervjuer från case-företagen	51

4.2.1	Bakgrundsinformation.....	51
4.2.2	Hållbarhetens och hållbarhetsrapporteringens plats i företagen.....	52
4.2.3	Hållbarhetsrapporteringens determinanter	55
4.2.4	GRI som ramverk	60
4.2.5	FN:s Agenda 2030.....	61
5	Analys	63
5.1	Hållbarhetsrapporteringens determinanter inom finska träförädlingsindustrin 63	
5.2	Hur ramverk används i rapporteringen	69
5.3	Beaktandet av FN:s Agenda 2030	70
6	Avslutning och diskussion	72
	Källor	76

Tabeller

Tabell 1. Ekonomiska indikatorer.....	40
Tabell 2. Miljömässiga indikatorer.....	40
Tabell 3. Sociala indikatorer.....	41
Tabell 4. Lönsamhetsmått.....	43
Tabell 5. Case-företagens intressenter.....	47

Figurer

Figur 1. FN:s Agenda 2030.....	23
Figur 2. Faktorer som inverkar på företagens hållbarhetsrapportering.....	31
Figur 3. GRI-Standarder 2016.....	38

Bilagor

Intervjuguide.....	82
--------------------	----

1 INLEDNING

Hållbarhet har blivit ett aktuellt ämne runt om i världen, vilket har lett till att större företag och organisationer i ökad utsträckning beaktar det i sin verksamhet. Denna ökning beror till en stor del på att omvärlden kräver att organisationerna idkar hållbar utveckling. Då intressenterna börjat värdera den hållbara utvecklingen, måste företagen påvisa hur de tillämpat utvecklingen i form av hållbarhetsrapportering. Kolk (2003) skriver att de främsta bakomliggande orsakerna till den ökande mängden hållbarhetsrapportering bland Fortune Global 250 företagen har varit finanskriser, redovisnings- och belöningskandaler, ökade misstankar om hur företagens verksamhet negativt påverkar miljön samt andra samhällseliga aspekter. Därmed kräver omvärlden mera transparens av företagen och detaljerad rapportering över deras verksamhet.

Kravet på hållbar utveckling och hållbarhetsrapportering kommer till en stor del från externa parter såsom intressenter i form av konsumenter och aktieägare. Under senare tid har kraven reglerats enligt lag via EU samt i Finland med nationell lagstiftning. Den starka trenden för hållbar utveckling härstammar från att människor i allt högre grad blivit medvetna om den miljöpåverkan som företag har på planeten. Konsumenter har blivit aktivare att välja produkter och tjänster från företag som inte bara beaktar det ekonomiska perspektivet, utan speciellt också de sociala och miljömässiga aspekterna. Det är alltså samspelet mellan organisationerna och dess intressenter som i hög grad har lett till mer hållbar utveckling. Det har också visat sig att hållbarhetsinformationen är värderelvant för investerare, vilket innebär att man inte endast tittar på den traditionella finansiella informationen utan också beaktar företagets hållbarhet för att bestämma dess långsiktiga värde (Arvidsson, Beusch, Hartmann, Jonäll, Sabelfeld & Skoog 2018). Det finns också externt tryck på företag från andra organisationer att idka hållbar utveckling. Förenta nationerna är ett exempel på en organisation som försöker driva hållbar utveckling runt om i världen. År 2015 uppdaterade FN sina hållbarhetsmål och införde en ny plan som kom att heta Agenda 2030 (eng. 17 Sustainable Development Goals for 2030). Denna plan har varit mycket omtalad och flera företag försöker i alla fall i viss mån verkställa och nå de mål som är väsentliga för dess verksamhetsområden.

Det är alltså tydligt att hållbarhetsutveckling och rapporteringen i dagens samhälle är en viktig aspekt för företag och organisationer. Både externt och internt tryck sätts på företag och stater för att investera i hållbarhet. Dock är det inte helt klart vilka de starkaste determinanterna för hållbar utveckling och dess rapportering är.

1.1 Problemområde

Hållbarhet och hållbar utveckling (eng. sustainable development) har varit ett mycket omdiskuterat ämne under en lång tidsperiod och kommer att vara väldigt aktuellt en lång tid framöver. Målet med hållbar utveckling är att säkerställa människans och vår omgivnings välmående på denna planet. I och med det samhälle vi lever i idag, kommer detta att åstadkommas genom att finna en balans mellan tre aspekter; den ekonomiska, sociala och miljömässiga. Speciellt miljömässig utveckling, men också andra ambitioner, har tidigare betraktats som kostnader. Numera har samhället insett att hållbar utveckling är något som allt fler människor tänker på och kan därmed leda till konkurrensfördelar. Organisationer beaktar hållbarheten i sin strategi allt oftare. Ett begrepp som blivit vanligt när det gäller hållbarhet är CSR (Corporate Social Responsibility), som innebär att företagen på frivillig basis bär ansvar över de tre aspekterna där miljömässiga frågor har en viss tyngd. CSR har funnit sin plats i företagsvärlden, och enligt Bonsón samt Bednárová (2014) rapporterar världens största företag icke-finansiell information i ökande takt. Dessutom säger de att kommunikationen av sociala och miljömässiga frågor spelar en stor roll för företagens hållbara utveckling.

Tre relevanta teorier dyker upp då man funderar kring vilka de determinanter är som driver hållbarhetsrapporteringen hos företag. Dessa teorier är intressent- och legitimitetsteorin samt teorier om redovisningsansvar. Intressenterna är centrala aktörer, som påverkas av beslut som företaget tar men också kan ha möjligheten att påverka företagets beslutsfattande och strategi (Arvidsson et al. 2018). Intressenterna spelar en viktig roll för företagets prestationer och kan ses som en orsak varför hållbarhetsrapportering görs.

Enligt legitimitetsteorin strävar organisationer efter att agera och handla inom de gränser och normer som samhället satt upp. Med andra ord försöker organisationerna öka legitimiteten inom deras verksamhetsområde (Arvidsson et al. 2018; Hahn & Kühnen 2013). Hållbarhetsrapporteringen kan därmed anses vara ett sätt för organisationerna att anpassa sig till det ständigt förändrande samhälle och via rapporteringen uppfattas som legitima.

Ansvar är ett väsentligt begrepp inom redovisning. Ansvar kan delas in i olika perspektiv och tolkas på olika sätt. Det traditionella synsättet är att en organisation bär ansvar över de handlingar som tas, d.v.s. rapporteras. Enligt Roberts (2009) kan ansvarstagandet förbättras genom en blandning av transparens och formella kontrollmedel, speciellt hos större bolag. Ansvar betyder också att man inte endast beaktar sitt eget bästa utan utgår ifrån att de handlingar man tar också gynnar samhället (Roberts 2009; Shearer 2002).

Det finns en del forskning om vilka faktorer som påverkar hållbarhetsrapporteringen hos företag, men forskningen lyckas sällan koppla teorier, som de ovan nämnda, till själva rapporteringen. Hahn och Kühnen (2013) försöker dra en koppling mellan bakomliggande faktorer till hållbarhetsrapporteringen och teorier som intressent- och legitimitetsteorin, då denna koppling enligt dem oftast saknas i forskning. I sin litteraturgenomgång finner Dienes, Sassen och Fischer (2016) att informationsbehovet av kapitalmarknaderna, och speciellt hållbara investerare, värdesätter både finansiell och icke-finansiell information i beslutsfattandet. De faktorer som ligger bakom denna efterfrågan kan enligt forskarna vara storleken på företaget, branschen de är verksamma inom, eller helt enkelt den ekonomiska, politiska eller sociala kontexten. Även om forskningen kring de huvudsakliga faktorerna i hållbarhetsrapportering är tudelad och det är svårt att få enhetliga svar, påstår Adams och Whelan (2009) att de fundamentala faktorerna för hållbarhetsrapportering är maximeringen av aktieägarvärdet, bevarandet av legitimitet och riskhantering för organisationens rykte.

1.2 Syfte

Syftet med denna avhandling är att med hjälp av teorier om intressenter, legitimitet och ansvar öka förståelsen av vad som påverkar företags hållbarhetsrapportering. Avhandlingens forskningsfrågor är följande:

- Vilka är determinanterna för företagens hållbarhetsrapportering?
- Vilka är ramverken och hur används dessa i rapporteringen?
- Hur beaktas FN:s Agenda 2030 i case-företagens hållbarhetsrapportering?

Målet är att med hjälp av teorin och genom dessa frågor utreda och få en klarare bild om vilka determinanterna är för hållbarhetsrapporteringen och hur hållbarhet beaktas specifikt i Finland inom denna bransch. Dessutom utreds vilken roll olika ramverk för rapportering har och ifall företagen beaktar FN:s Agenda 2030.

1.3 Disposition

Syftet uppnås genom att först utforska vilka olika ramverk för hållbarhetsrapportering som existerar. Därefter fastställs vilka möjliga determinanter för hållbarhetsrapportering det finns och dessa kopplas sen samman med olika motivteorier i avhandlingens teorikapitel. Den empiriska delen kommer att bestå av en innehållsanalys av företagens hållbarhetsrapporter och intervjuer. Innehållsanalysen kommer att fungera som grund till intervjuerna. Slutligen kommer empirin att analyseras med hjälp av teorin för att besvara syftet. Företagen som beaktas i denna avhandling är Stora Enso, UPM, Metsä Group och Ahlström & Munksjö.

Dispositionen för avhandlingen ser ut enligt följande:

1. Inledning
2. Teori
3. Metod (innehållsanalys och intervjuer)
4. Empiri
5. Analys
6. Avslutning och diskussion

2 TEORI

Hållbarhetsredovisningen har sin grund i den starka globalisering som vårt samhälle genomgått. I och med att det finns ett flertal multinationella storföretag, bär de också ett stort samhälleligt ansvar. Enligt Arvidsson et al. (2018) har globaliseringen lett till ökad konkurrens, vilket också medfört att dessa stora företag betydligt oftare flyttat sin produktion till lågavlönade länder, såsom Kina, Vietnam eller Bangladesh. Vissa av dessa företag har råkat ut för olika slags skandaler, ofta relaterade till dåliga löner och/eller en farlig arbetsmiljö. Därmed har rapporteringen av samhälleligt ansvarsfulla åtgärder blivit allt viktigare, och forskning har dessutom påvisat en koppling mellan Corporate Social Responsibility (CSR) och förbättrad affärsverksamhet (Baboukardos & Rimmel 2016).

2.1 Hållbarhetsredovisning - ramverk

Hållbarhetsredovisning har blivit en mycket viktig aspekt för dagens företag. All statistik påvisar att allt fler stora, speciellt publika, organisationer rapporterar någon form av hållbarhetsredovisning. Enligt Du, Yu, Bhattacharya och Sen (2017) publicerade endast 20 % av S&P 500-företagen en hållbarhetsrapport år 2011. Bara två år senare, år 2013, hade denna siffra blivit 72 %. Det är alltså tydligt att det finns en stark trend som driver denna ökning med fokus på hållbarhet.

Elkington (2004) lyfter fram sju olika aspekter som i viss grad har satt press på organisationer att seriöst beakta hållbarhet i sin verksamhet, inte bara för att de måste, utan också för att generera nya konkurrensfördelar. Dessa sju aspekter är:

- marknader
- samhälleliga värderingar
- transparens
- livscykelteknologi
- partnerskap
- tid
- bolagsstyrning.

Dessa trender eller aspekter är starkare än man först eventuellt skulle tänka sig. Globaliseringen har lett till att marknaderna har förändrats. Företag strävar efter att erbjuda något annat än endast en produkt, t.ex. känslor. Poängen är att företag måste komma på nya sätt för att generera konkurrensfördelar. De samhälleliga värderingarna förändras, vilket företagen måste beakta i sin verksamhet. Speciellt i det västerländska samhället har hållbarhet blivit ett alltmer känt begrepp, vilket också styr företagens behov att beakta det. Det krävs allt mer transparens, d.v.s. öppenhet, av företagen då intressenter faktiskt kräver hållbarhetsinformation. Med livscykelteknologin syftas på att företagens ansvarsområden blivit mer omfattande. De ansvarar inte endast för själva produkten, utan också för dess produktion, leverans och förbrukning. Därmed förväntas det långsiktig verksamhetsplanering av företag för att kunna förbli konkurrenskraftiga, vilket hållbarhetsredovisningen kan stödja. Bolagsstyrningen (eng. corporate governance) har också blivit ett kändare begrepp. Med det begreppet upplyser Elkington (2004) att hållbarhet och dess utveckling inte kan uppnås med fokus på endast produkter och processer, utan man måste vara medveten om externa utmaningar. (Arvidsson et al. 2018; Elkington 2004).

Det är också värt att lyfta fram Savitz och Webers (2014) syn på varför hållbarhet blivit en så starkt ökande trend. Enligt dem kommer företag som agerar på ett hållbart sätt att kunna överleva på lång sikt genom att förändra tankesättet gällande hållbar verksamhet från kostnader till nya möjligheter. De påstår också att icke-hållbara företag i det långa loppet kommer att förlora resurser och stöd. Enligt BBC:s (2019) artikel kommer den europeiska investeringsbanken (EIB) att sluta finansiera fossila bränsleprojekt.

2.1.1 CSR (corporate social responsibility)

På grund av att det sociala ansvaret i företagsvärlden har blivit en viktig del av samhället, uppkom begreppet CSR (Corporate Social Responsibility). Begreppen socialt ansvar och hållbar utveckling kan nuförtiden anses vara synonymer, då dessa används för att beskriva samma syfte (Arvidsson et al. 2018; Westermarck 2013).

CSR består av tre huvuddelar: de ekonomiska, sociala och miljömässiga effekter som organisationer har på samhället genom sin verksamhet. Den ekonomiska dimensionen förklarar hur företag behandlar hållbarhetsfrågor som kan uppstå genom samverkan med olika intressenter (leverantörer och kunder) och hur detta påverkar företagets ställning på marknaden. Detta har lett till att företagens redovisning inkluderar hållbarhetsinformation vars syfte är att se förbi den kortsiktiga lönsamheten och istället fokusera på den ekonomiska utvecklingen och verksamhetens livslängd genom skapande av relationer. Den sociala dimensionen handlar till stor del om arbetstagaren. Organisationer som värdesätter denna dimension försöker förbättra arbetstagarens säkerhet, hälsa och deras allmänna välbefinnande. Enligt dimensionerna miljö och socialt ansvar bör företag också sträva efter att vara så miljövänliga som möjligt i sin verksamhet, d.v.s. minimera de negativa ekologiska effekter som verksamheten medför. (Arvidsson et al. 2018)

2.1.2 Triple Bottom Line (TBL)

Konceptet Triple Bottom Line (TBL) grundades av John Elkington under 1990-talet, med syftet att använda det som ett verktyg för att ena tre olika dimensioner. Han ville också skifta organisationernas och kapitalleverantörernas starka finansiella fokus till ett bredare synsätt på prestanda (Arvidsson et al. 2018). Den egentliga idén med TBL är att låta organisationerna presentera en bredare helhetssyn på sin organisationsprestanda och låta intressenter se på relationen mellan organisationen och dess externa miljö. TBL används runt om i världen och fungerar som grund för ramverken GRI och Dow Jones Sustainability Indexes (Elkington 2013). Tullberg (2012) återger också en studie av företaget KPMG, vars resultat påvisar att 70 % av världens 250 största företag använder sig av någon form av TBL-redovisning och att mängden ökat 15 % på tre år.

TBL-redovisningen skiljer sig från de traditionella rapporteringsmetoderna, då den förutom den ekonomiska dimensionen också beaktar den sociala respektive miljörelaterade dimensionen. Enligt Arvidsson et al. (2018) består en TBL-rapport vanligtvis av olika slags kategorier av indikatorer inom dessa tre dimensioner som sedan rapporteras inom olika sammanhang för att bäst nå intressenterna. Den

ekonomiska dimensionen är den vanligaste formen inom redovisning. Denna dimension presenterar företagets ekonomiska resultat. Monetära värden är i fokus men rapporteringen innehåller både finansiella och icke-finansiella indikatorer. Finansiella indikatorer är t.ex. försäljning, vinst eller kassaflöden, medan icke-finansiella indikatorer är relationer mellan leverantörer och kunder, antalet arbetsplatser man skapat och kvaliteten på produkterna.

Den sociala dimensionen behandlar mänskliga resurser. Kategorierna för denna dimension kan vara arbetsmetoder, mänskliga rättigheter samt samhälls- och produktansvar. Dimensionen för miljön behandlar naturligtvis den ekologiska miljön som företaget samverkar med. Inom denna dimension mäter man hur företaget förbrukar planetens resurser och indikatorerna kan ses i form av koldioxidutsläpp, vatten- och energianvändning samt avfallshantering och återvinning. (Arvidsson et al. 2018)

TBL är ett relativt enkelt verktyg och ramverk att förstå och definieringen av dimensionerna är logiska. Det finns ändå några problem. Enligt Slaper och Hall (2011) uppstår det problem med TBL då man ska mäta den. Detta mätproblem uppstår p.g.a. att alla de olika indikatorerna inte baserar sig på samma måttenhet. Traditionellt sett har vi endast haft en måttstock, den ekonomiska dimensionen, där enheten är ett monetärt värde. De två övriga dimensionerna är svåra att mäta med ett monetärt värde och ännu svårare att förena med den ekonomiska dimensionen. Slaper och Hall (2011) presenterade tre alternativ i ett försök att mäta TBL. Det första alternativet är att företag kan använda sig av monetära värden som en måttenhet för alla tre dimensionerna. Detta förslag har dock både för- och nackdelar. Det andra alternativet är att basera TBL på ett index som använder sig av olika måttenheter för relationen mellan specifika indikatorer och en normaliserande bas. Liknande index finns redan: S&P Dow Jones Index och Environmental Performance Index. Det tredje och sista alternativet är att rapportera alla dimensioner med egna måttenheter, vilket skulle presentera informationen som den är, men det kan försvåra bedömningen av utveckling och prestanda (Arvidsson et al. 2018).

TBL är en bra idé som används som grund för hållbarhetsrapportering i olika former. Detta verktyg är inte helt felfritt, vilket inte heller övriga metoder för hållbarhetsrapportering är. De svåraste och gemensamma problemen för hållbarhetsrapportering tas upp i ett eget kapitel.

2.1.3 Global Reporting Initiative (GRI)

Global Reporting Initiative (GRI) uppkom från att företag från och med 90-talet i allt högre takt började redogöra för sina hållbarhetsinsatser. Riktlinjerna som skapades för hållbarhetsutveckling behövde sammanställas så att intressenter lättare kunde jämföra företagens prestationer. GRI är idag det ledande globala ramverket för hållbarhetsrapportering och enligt deras hemsida (globalreporting.org) har 74 % av de största företagen i världen använt GRI som stöd för sin hållbarhetsrapportering. GRI är ett frivilligt ramverk som innehåller olika standarder och riktlinjer. GRI grundades år 1997 och har sedan dess använts i kombination med andra internationella initiativ och ramverk för hållbarhet. GRI har en stark koppling till FN:s miljöprogram UNEP, FN:s Global Compact (UNGC), och har dessutom utvecklat samarbete med Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). GRI:s riktlinjer har likheter med riktlinjer från International Finance Corporation (IFC), Internationella organisationen för standardisering (ISO) och andra organisationer som Earth Charter Initiative och International Integrated Reporting Council (IIRC). GRI har också haft en stark koppling till EU:s direktiv 2014/95/EU—"Directive on disclosure of non-financial and diversity information by certain large companies". Det är alltså tydligt att GRI-riktlinjerna har tagits i bruk och att de har en plats i dagens hållbarhetsredovisning. (Arvidsson et al. 2018)

GRI används i första hand som ett verktyg för att förbättra användbarheten och kvaliteten på den information som berör företags hållbarhet. Dessutom är detta ett effektivt verktyg att kommunicera med sina intressenter då det gäller annan information än endast den finansiella. GRI strävar efter samma kvalitetsnivå som den finansiella redovisningen gällande jämförbarhet, granskning och generell acceptans. År 2018 trädde den nyaste versionen av GRI i kraft som kom att kallas för GRI-Standards. Föregångaren var GRI G4 och GRI-Standards bygger på den tidigare

versionen. I och med lanseringen av G4-riktlinjerna hade GRI varit i kontakt med hundratals olika intressenter och experter från hela världen. De var i kontakt med olika sektorer, företag, arbetsorganisationer, akademier och finanssektorn. Syftet med detta var att skapa en standardiserad praxis i hållbarhetsredovisningen och samtidigt garantera god kvalitet (Arvidsson et al. 2018). GRI-Standards fortsatte på samma linjer gällande kvalitet. GRI-Standards bygger på fyra olika standardkategorier för rapportering:

- universella, tre kategorier
- ekonomiska, sex kategorier
- miljömässiga, åtta kategorier
- sociala, 19 kategorier.

Skillnaden från G4 till GRI-Standards är relativt liten, men detta har varit ett viktigt steg för GRI att bli den framtida normsättaren för hållbarhetsredovisning (Arvidsson et al. 2018).

Det finns både positiva och negativa aspekter kring GRI. Fördelar med GRI-Standards är den globala räckvidden och flexibiliteten, vilket leder till t.ex. möjligheten att utföra jämförelse (benchmarking). Dessutom stöder standarderna kommunikation av sociala och miljörelaterade insatser från olika organisationer genom olika branscher (Willis 2003). Ett företags rykte och kapacitet att driva konkurrensfördelar kan ha en betydande anknytning till GRI-rapportering. De GRI-rapporter som företagen publicerar stöder flera olika ändamål som etisk investering, politisk positionering eller akademisk forskning. Dessutom har intressenter nu en möjlighet att avläsa vad dessa företag egentligen håller på med, och vad som kunde förbättras (Arvidsson et al. 2018).

De negativa aspekterna som uppkommer från GRI är bl.a. dess inriktning på företagens interna prestanda. Då det inte finns direkta krav på organisationerna att rapportera extern prestanda, finns det en risk att information om externa effekter på t.ex. miljön uteblir. Det finns alltså en möjlighet att läsaren blir missledd gällande organisationens hållbarhetsutveckling (Gray & Bebbington 2007). Ett annat problem med GRI är att det inte finns några krav på organisationerna att välja i vilken grad de tillämpar GRI-standarderna. Det behövs heller inte en förklaring om varför

organisationen valt att tillämpa en viss grad. Utöver det så finns det heller inte några krav på att all information om en insats måste inkluderas för att upprätta en GRI-rapport. Därmed kan riktlinjerna ge potentiellt mycket utrymme för användarens egna tolkningar. (Arvidsson et al. 2018).

2.1.4 Integrerad rapportering

I och med att företagsvärlden allt mer rapporterar om sina aktiviteter inom hållbarhet har behovet att integrera finansiell och icke-finansiell information blivit större. En lösning på detta behov kallas för integrerad rapportering (Integrated reporting) eller IR. Den organisation som driver IR heter International Integrated Reporting Council (IIRC) och fick sitt namn 2012 men har sina grunder i Sydafrika på 90-talet. IIRC har en strategi uppdelad i fyra olika faser och för tillfället är den sista fasen den aktuella. Den innefattar planer om att IR-ramverket från och med år 2018 framåt ska uppnå en omfattande användning och den ska etablera integrerad rapportering som en global norm i företagsrapportering (Arvidsson et al. 2018).

IR-ramverket publicerades år 2013 och enligt IIRC strävar ramverket till att:

- förbättra den information som är tillgänglig för intressenter, speciellt för att möjliggöra effektiv fördelning av kapital
- marknadsföra ett enhetligare och effektivare sätt att rapportera för att kommunicera alla materiella faktorer som påverkar ett företags kapacitet att generera långsiktigt värde
- förstärka ansvarsskyldigheten och förvaltarskapet av sex olika slags kapital (finansiellt, producerat respektive intellektuellt kapital; humankapital, social- och relationskapital samt naturkapital) och föra fram dess beroendeförhållande
- stödja integrerat tänkande, beslutsfattande och handlingar som fokuserar på värdeskapande på både kort och lång sikt.

(IIRC 2013)

Enligt Arvidsson et al. (2018) innebär dessa mål enklare sagt att IR-ramverket försöker stödja långsiktiga investerares informationsbehov och reflektera kring kopplingar mellan miljömässiga, sociala, styrande och ekonomiska faktorer som påverkar

långsiktigt resultat. Dessutom ska detta ramverk fungera som ett redskap för rapportering av miljömässiga och sociala insatser.

Det kan sägas att integrerad rapportering handlar om rapportering av både finansiell och icke-finansiell information, och enligt IIRC integreras de sex olika typerna av kapital för att generera en enhetlig rapport för intressenter. Dock menar Arvidsson et al. (2018) att utan vidare vägledning kring rapporternas innehåll, uppsättning och användning av indikatorer kommer det fortfarande att vara svårt att jämföra dessa rapporter med varandra.

2.1.5 Ramverkens och hållbarhetsrapporteringens problematik

Trots att hållbarhetsrapporteringen har så gott som blivit en norm i dagens samhälle så finns det vissa svårigheter med de ramverk som företagen använder sig av. Den väsentligaste utmaningen för tillfället är att säkerställa att hållbarhetsrapporteringen uppnår samma kvalitet som den finansiella rapporteringen för att investeringsbesluten ska kunna fattas på rätta grunder (Arvidsson et al. 2018). Ett annat viktigt problem som uppstår av hållbarhetsinformation är dess jämförbarhet. Det finns ett växande behov för företag att kommunicera sina hållbara aktiviteter för intressenterna, vilket har lett till att allt fler olika ramverk används för att uppnå kommunikationen. De huvudsakliga problemen som uppstår av att allt fler ramverk och riktlinjer används är variation i kvalitet, kvantitet, aktualitet och relevans (Arvidsson et al. 2018). Denna variation underlättar inte intressenters arbete, då de ska försöka tolka den eventuellt ojämförbara informationen och klassificera hur bra ett företag presterar jämfört med ett annat. Även om företagen använder sig av samma ramverk, kan hållbarhetsinformationen hur som helst vara svår att jämföra. Boiral och Henri (2017) försöker i sin studie besvara ifall hållbarhetsinformationen bland 12 företag inom gruvdrift kan jämföras, då alla använder sig av GRI-ramverket. Studien i fråga resulterar i att informationen helt enkelt är totalt ojämförbar och orsakerna är flera: oklar och tvetydig information, publicering av kvalitativa och ojämförbara data, ospecifik information och heterogena måttenheter (Boiral & Henri (2017)).

Hållbarhetsredovinsingen saknar specifika bestämmelser, vilket innebär att strukturen kan variera starkt mellan företag beroende på vilket ramverk de tillämpar. TBL-ramverket som skapades av John Elkington är en framgångsrik idé som ligger till grund för flera av de verktyg som används inom ekonomistyrning och hållbarhetsrapportering. Hållbarhetsrapporteringen skiljer sig från den traditionella rapporteringen av redovisningsinformation, eftersom den introducerar miljömässiga och sociala mått. Detta är grandidén bakom TBL (Elkington 2004). Förväntningen att de sociala och miljörelaterade faktorerna ska sammanställas för jämförbarhet är dock orealistisk, då aspekterna nödvändigtvis inte kan mätas. Det är i varje fall svårt att mäta de två övriga aspekterna i samma måttenhet som den finansiella informationen. Måttenheterna som används i den finansiella dimensionen är monetära enheter, t.ex. euro, som är svår använda i de övriga aspekterna.

GRI-standarderna medför en mängd positiva aspekter för hållbarhetsrapporteringen. Tack vare flexibiliteten och den globala användningen av GRI-standarderna är benchmarking, d.v.s. jämförbarheten och kommunikationen av företagens sociala och miljömässiga prestationer möjliga (Willis 2003). Den främsta negativa aspekten med dessa standarder är dock dess fokus på företagens interna prestationer. GRI främjar rapporteringen av intern prestanda, vilket leder till att företag riskerar utelämnat information om hur deras prestationer påverkar den externa miljön de är verksamma inom (Gray & Bebbington 2007). Detta kan leda till en missvisande bild av företagets hållbarhetsutveckling. Företagen får själva bestämma till vilken nivå de tillämpar GRI-standarderna, vilket ytterligare försvårar jämförbarheten. GRI ger utrymme för egna tolkningar då standarderna endast består av riktlinjer och rekommendationer (Arvidsson et al. 2018). Jämförbarheten är det generella problemet med alla ramverk för hållbarhetsrapportering. Även IR-ramverket har denna svårighet. Det finns resultat på att integrerade rapporter är värder relevanta, och enligt Barboukardos och Rimmel (2016) värdesatte investerare i Sydafrika integrerade rapporter i högre grad än traditionella finansiella rapporter. Utmaningarna som IR-ramverket står inför är minimering av utrymmet för tolkning, vilket kräver ökad vägledning, indikatorer och nyckeltal (Arvidsson et al. 2018).

De olika ramverkens främsta uppgift är att vägleda företag i sin hållbarhetsrapportering för att framställa deras hållbarhetsutveckling som grund för

intressenter och internt beslutsfattande. Hållbarhetsrapporteringen är i allmänhet inte så reglerad, speciellt innehållsmässigt, och dess revision krävs inte i lagen. Därmed uppkommer möjlighet för företag att använda hållbarhetsrapportering som en marknadsföringsprodukt. Revisionens uppgift inom redovisning är att öka kraftfullheten, noggrannheten och tillförlitligheten i den publicerade informationen (Arvidsson et al. 2018). Lagen förutsätter inget krav på hållbarhetsrapportering och intressenter har inte efterfrågat revision på dessa rapporter i tillräckligt hög grad (Arvidsson et al. 2018). Detta ger utrymme för företag att idka gröntvättning (eng. greenwashing). Delmas och Burbano (2011) definierar gröntvättning som svaga prestationer inom hållbarhet, men positiv kommunikation om hållbara prestationer. Ytterligare förklarar de att begreppet innebär vilseledande av intressenter, t.ex. konsumenter, då det handlar om företagets hållbara aktiviteter. Enligt Delmas och Burbano (2011) har gröntvättning ökat betydligt under de senaste åren, vilket innebär att intressenter tappar tilltron till företagets hållbara utveckling. Därmed är revisionen av hållbarhetsrapporteringen en viktig aspekt för att öka den tillförlitlighet som krävs inom aspekterna för sociala och miljörelaterade frågor (Arvidsson et al. 2018).

2.1.6 Utveckling och ökad reglering

Det har redan tidigare konstaterats att hållbarhetsredovisningen blivit allt mer populär och omfattande, speciellt bland större och publika företag. En delorsak till detta är att även regleringen blivit mer omfattande. I Finland tillämpar vi nationella lagar, men dessa lagar styrs också av de direktiv som Europeiska unionen skapar och inför. EU införde 2014/95/EU-direktivet år 2014, med syftet att rekommendera bolag att använda sig av globalt accepterade standarder för sin hållbarhetsredovisning (EUR-Lex 2014). Specifikt nämner de GRI-ramverket som ett verktyg för rapporteringen. Ett EU-direktiv innebär att länderna som tillhör unionen bör införa lagar på den nationella nivån (EUR-Lex 2018). Detta skedde i Finland då lagen 29.12.2016/1376 trädde i kraft år 2017 (BFL 1336). Lagen innebär att stora företag av allmänt intresse som specificeras enligt BFL kap. 1 § 9 och vars genomsnittliga antal anställda överstiger 500 personer också ska producera en icke-finansiell rapport i sin verksamhetsberättelse. Rapporten ska enligt 3 a kap. § 2 innehålla frågor om:

- miljö

- sociala förhållanden och personal
- respekt för mänskliga rättigheter
- bekämpning av korruption och mutor.

Rapporten ska också enligt denna lag innehålla:

- en kort beskrivning av den bokföringsskyldiges modell för affärsverksamheten
- en beskrivning av de principer som följs enligt 1. mom. (se ovan)
- resultaten av de principer som följs i verksamheten
- en beskrivning om risker som relaterar till 1 mom.
- de viktigaste icke-finansiella nyckeltal som har betydelse för affärsverksamheten.

Detta innebär att företag som bör rapportera enligt EU-direktiven och den finska lagstiftningen bör redovisa information i tillräcklig mån om de frågor som beskrivits. De ska också rapportera om de väsentligaste riskerna som lett till eller eventuellt kan leda till allvarliga konsekvenser. Dessa risker mäts enligt företagets verksamhet och hur den är sammankopplad med företagets aktiviteter.

2.2 Hållbarhetsrapportering – teoretisk referensram

2.2.1 *Intressentteori*

Intressentteorins utgångsläge och idé ligger i samverkan mellan organisationen och dess intressenter. Teorin kan i princip tillämpas på vilken organisationsnivå som helst, t.ex. stat, kyrka, bolag eller annan typ av organisation. Intressentmodellen, som Arvidsson et al. (2018) använder, beskriver intressenter som bl.a. aktieägare, leverantörer, kunder, staten och anställda. Intressenterna varierar naturligtvis då organisationen och dess verksamhetsområde i fråga förändras. Freeman (1984) definierar en intressent som en individ eller grupp som antingen påverkas av ett organisationsbeslut, eller som själv har en möjlighet att påverka det beslut som organisationen tar.

Intressentteorin har en koppling till organisationers hållbarhetsrapportering. Hahn och Kühnen (2013) finner i sin litteraturgenomgång att forskare i allmänhet beskriver intressentteorin som den dominanta teorin för att förklara hållbarhetsrapportering. En organisation är omringad av flera olika sorters intressenter som oftast har sina specifika krav på organisationens prestationer. Därav är det logiskt att denna teori är sammankopplad med hållbarhetsrapporteringen, då organisationer i allt högre grad beaktar intressenternas krav på hållbar utveckling. Organisationer strävar också efter legitimitet, vilket endast kan lyckas ifall verksamheten styrs enligt de regleringar och normer som verksamhetsområdet förutsätter (Arvidsson et al. 2018).

Företag kan också skapa konkurrensfördelar genom att beakta de viktigaste intressenternas behov. Redovisningens uppgift är att tillgodose intressenterna med information och genom att rapportera om företagets hållbara utveckling är det möjligt att skapa konkurrensfördelar. Schadewitz och Niskala (2010) finner i sin undersökning att det finns ett samband mellan företagets hållbarhetsrapportering och dess marknadsvärde på finska börsen. Enligt dem spelar hållbarhetsrapporteringen en viktig roll i förklarandet av ett företags marknadsvärde och att denna typ av rapportering är ett effektivt verktyg för att minska informationsasymmetrin mellan företaget och investerare. Clarkson (1995) delar in intressenterna i två kategorier: primära och

sekundära. Det finns ett starkt förhållande mellan primära intressenterna och företaget. Som primära intressenter räknas bl.a. aktieägare, anställda, investerare samt leverantörer och kunder. Arvidsson et al. (2018) menar att man kan analysera hur bra företaget presterar genom att se hur väl de tillfredsställer de primära intressenternas behov. De primära intressenterna kan i flera fall tänkas vara aktieägarna då det gäller hållbarhetsrapportering, eftersom Adams och Whelan (2009) menar att den huvudsakliga orsaken för rapporteringen är maximeringen av aktieägarvärdet. Denna teori är ett rätt så effektivt verktyg för att förstå svårigheterna och utmaningarna men också orsakerna bakom organisationers hållbarhetsrapportering.

2.2.2 *Legitimitetsteori*

Legitimitetsteorin anses också vara en av de teorier som bäst förklarar varför organisationer väljer att producera och publicera hållbarhetsrapporter (Arvidsson et al. 2018). Organisationer strävar efter att upprätthålla legitimitet på den marknad där de är verksamma. Grundantagandet är att det finns ett socialt kontrakt mellan organisationen och samhället, där samhället godkänner organisationens verksamhet ifall fördelarna är större än nackdelarna (Deegan & Unerman 2011). Teorin grundar sig i idén om att organisationer ständigt försöker agera inom de gränser för regler och normer som samhället dikterar för att bygga legitimitet inom deras verksamhetsområde. Hållbarhetsrapporteringen är till en stor del inte lagstadgad och därför är dess information frivillig att publicera. Hållbarhetsrapportering är hur som helst en ökande trend, vilket innebär att de måste finnas andra orsaker till varför organisationer väljer att kommunicera den typen av information. Redovisning av organisationers verksamhet och information, t.ex. hållbarhetsrapportering, är ett sätt att förstärka samhällets uppfattning om organisationen, dess produkter och ledningens perspektiv. (Arvidsson et al. 2018)

I och med att normer, gränser och värderingar inte är fasta utan förändras över tid på olika sätt inom diverse verksamhetsområden, bör organisationerna konstant vara medvetna om dessa förändringar. Legitimitet anses vara en resurs som organisationer är beroende av för att idka sin verksamhet (Arvidsson et al. 2018). Ifall de tidigare nämnda förändringarna inte beaktas, kan ett legitimitetsgap uppstå, vilket i sin tur

betyder att organisationen inte uppfyller de handlingar som samhället förväntar (Deegan & Unerman 2011). Det finns dock olika sätt, d.v.s. legitimitetsstrategier, som organisationer kan använda sig av för att bibehålla eller skapa legitimitet. Enligt Lindblom (1994) samt Deegan och Unerman (2011) finns det fyra sådana strategier:

1. Organisationer kan utbilda och informera samhället om dess verksamhet och resultat samt om förändringar i sitt beteende.
2. En organisation kan försöka ändra på samhällets syn på organisationen utan att ändra på det egna beteendet.
3. Organisationer kan försöka flytta samhällets uppmärksamhet genom att lyfta fram andra frågor för att dölja egna problem.
4. Organisationer kan sträva efter att förändra de externa förväntningar som samhället har på dess verksamhet och beteende så att det gynnar den egna organisationen.

Det finns också andra slags strategier som arbetar för att öka legitimiteten. Arvidsson et al. (2018) lyfter upp strategier som anpassning av mål och produktion så att de överensstämmer med omgivningens normer. Legitimiteten kan också öka om organisationen genom kommunikation med omgivningen lyckas förändra värderingar så att de överensstämmer med organisationens normer och värderingar. En annan strategi är att organisationer strävar efter att genom kommunikation bli associerade med symboler och institutioner som redan har en kraftig legitimitet i den väsentliga omgivningen (Arvidsson et al. 2018).

2.2.3 Teorier om redovisningsansvar – Accountability & Responsibility

Ansvar är ett begrepp som studerats en hel del och som lett till att begreppet utvecklats från flera perspektiv. Inom det engelska språket kan begreppet ansvar fördelas till ”accountability” och ”responsibility”. Begreppen kan ofta ses som synonymer och i vissa fall är de synonymer, men teorierna försöker också separera på dessa två. För att förtydliga denna tudelning, har jag nämnt ”accountability” till ansvar, eller redovisningsansvar. Begreppet ”responsibility” heter i sin tur skyldighet.

(Redovisnings)ansvar (eng. Accountability)

Ansvar och ansvarstagande är väsentliga begrepp inom redovisning, hållbarhet och samhället i sin helhet. Roberts och Scapens (1985) beskriver ansvar som ”givande och krävande av orsak för visst uppförande”. Detta påstående är beroende av kontext och kan subjektivt tolkas på olika sätt, men i sin enkelhet innebär det att man bär ansvar för sina handlingar och att orsaken till varje handling/uppförande kan bestyrkas. På grund av att ansvar är ett subjektivt tolkat begrepp är ansvarsprocesser också emellertid svåra att greppa, även om formella kontrollmedel är noggrant implementerade. Detta beror till en stor del på att vad vi säger och hur vi agerar kan tolkas på flera olika sätt (Ahrens & Chapman 2002). Mulgan (2000) beskriver ansvar som en betydelsefull och växelverkande komponent i social samverkan och i tillfällen där information utbyts.

Enligt Messner (2009) krävs det nuförtiden både i den akademiska litteraturen samt inom allmänna diskussioner regelbundet ökat ansvarstagande av organisationer. Enligt honom innebär ett ansvarskrav på en organisation att man innehar specifika förväntningar på organisationen. Organisationen ska kunna förklara, berättiga och ta ansvar för en viss handling. Återigen ett mera traditionellt perspektiv på ansvar. För att kunna förbättra ansvarstagandet har transparens varit ett begrepp som ofta kopplats ihop med ansvar. Argumentet är att organisationer bär ansvar genom att vara transparenta. Roberts (2009) påpekar dock att ifall organisationer endast behandlar det som är transparent, leder det till att ledningen fränkopplas från organisationens operativa komplexitet. Dessa tankar har lett till att man börjat diskutera begreppet intelligent ansvar. Enligt Roberts (2009) innebär intelligent ansvar att man erkänner och accepterar organisationernas komplexitet och människans begränsningar. Detta leder i sin tur till ökad öppen kommunikation och en betoning på lärande. Intelligent ansvar ser inte själva ansvaret som transparens utan mera som något reflexivt. Intelligent ansvar kan alltså ses som en medlidande form av det traditionella ansvaret som driver vår skyldighetskänsla att ta ansvar för andra och inte bara oss själva. Organisationer kan inte leda med bara transparens, då detta kan leda till att ledningen lättare ignorerar det som inte är transparent genom siffror. Roberts (2009) erkänner dock att större organisationer inte kan leda utan transparens och därför behöver organisationerna formella kontrollmedel, som ska användas intelligent. Ifall

transparens fungerar som det enda kontrollmedlet för att uppnå (redovisnings)ansvar, kommer den organisationens komplexitet att döljas och arbetstagarnas ansvarstagande minskas endast till ett fåtal indikatorer (Roberts 2009).

Skyldighet (eng. responsibility)

Ansvar och skyldighet används ofta som synonymer, men det finns viss skillnad mellan begreppen. Skyldighet sägs inneha tanken om moral och intern kontroll, medan ansvar ofta väcker tankar om styrmedel och externa kontrollmedel (Helle 2019). I ekonomiska teorier fungerar ansvar som förbindelsen mellan auktoritet och skyldighet, där agenten krävs att presentera ett redovisningsansvar över dess skyldigheter och bär därmed ansvaret över dess handlingar för dem som anförtrott ansvaret (Helle 2019; Jensen & Meckling 1976). Lättare sagt innebär detta att principalen anförtro auktoritet och skyldighet till agenten som sedan bär ansvaret för sin principal (Helle 2019).

Ta ansvar för andra

Shearer (2002) menar att ansvarstagande innebär att man tar ansvar för någon annan och inte sig själv. Begreppet ansvarstagande berättigar inte till ens egna handlingar för sitt eget bästa, för detta är inte ansvar. Shearer (2002) påpekar dock att detta är precis vad som sker idag. Hon påstår att ekonomiska teorier bygger på det moraliska synsättet att organisationer främst bär ansvar för sitt eget bästa, inte för andra, d.v.s. samhällets bästa. Hon fortsätter med påståendet att ju mer de ekonomiska motiveringarna fyller våra sinnen, desto mer ser vi oss själva och våra rättigheter samt skyldigheter i relation till andra, vilket leder till minskad efterfrågan på ansvarstagande. Shearer (2002) kräver ett bredare synsätt på ansvar och hon baserar detta på idén att ansvarstagande borde grunda sig i ”de andra” istället för sig själv. Det ultimata målet med ansvar är att leva upp till andras förväntningar, inte sina egna. Detta etiska synsätt bör enligt Shearer (2002) vägleda rekonstrueringen av fortsatt redovisning.

Ansvar är inte det lättaste begreppet att uppfatta och detta är en av orsakerna till varför det finns en del olika synsätt på ansvar, ansvarstagande och skyldighet. Hållbarhet och ansvar har inte ännu forskats inom till en stor utsträckning, men det är klart att dessa kan sammankopplas. Organisationer bär ansvar för sin omvärld, inte bara sina intressenter. Kanske kunde organisationers ansvarstagande grunda sig i tanken som Shearer (2002) lyfter upp.

2.3 Agenda 2030

Förenta Nationerna (FN) är en organisation som grundades år 1945 efter världskrigen. För tillfället tillhör 193 länder denna organisation och dess främsta uppgifter är t.ex. fred och säkerhet, upprätthållning av internationella lagar, klimatförändring, hållbar utveckling, människorättigheter och humanitärt stöd (FN 2019). Finland blev en del av denna organisation 14.12.1955.

2.3.1 Utvecklingspolitik i Finland

Utrikesministeriet i Finland beskriver utvecklingspolitik som verksamhet med syftet att minska fattigdom, förverkliga grundrättigheter och främja en hållbar utveckling runt om i världen. Utrikesministeriet bär det huvudsakliga ansvaret för Finlands utvecklingspolitik och detta arbete består till en stor del av dialog med representanter samt påverkansarbete i internationella organisationer. FN:s Agenda 2030 utgör basen för hållbarhetsverksamheten i Finland.

Finland har åtagit sig ansvaret att konsekvent stöda genomförandet av Agenda 2030 både nationellt och internationellt. Den finländska regeringen klargjorde planen för uppnåendet av Agenda 2030 i början av 2017 och var ett av de första länderna som rapporterade om sina planer. Prioriteter för Finland inom ramverket för Agenda 2030 är ”ett koldioxidneutralt och resurssmart Finland” och ”ett Finland där det råder jämlikhet, jämställdhet och kompetens”. Inom klimatpolitiken främjas klimatavtalet från Paris och Finland stöder forskning inom hållbar utveckling och investeringar i ren energi.

Nyckelorden för att uppnå de samtliga målen är finansiering och verkställande. För att uppnå målen bör finansieringen aktivt stödas av både offentliga och privata samt nationella och internationella parter. Förutom detta bör också resurser riktas till vetenskap, teknik och innovationer för genomförandet av planen. Ett annat sätt för att förbättra finansieringen och verkställandet är åtaganden för att utveckla beskattningen, motverka korruption och eliminera olagliga pengaflöden. Alla politiska beslut som

berör hållbar utveckling spelar också en mycket betydande roll för genomförandet av Agenda 2030. (Utrikesministeriet i Finland)

2.3.2 17 hållbarhetsmål för år 2030

År 2015 införde FN en ny plan för framtiden, som heter 17 hållbarhetsmål för år 2030 eller Agenda 2030. Ett år senare, efter klimatkonferensen i Paris, trädde Paris klimatavtal i kraft. Denna nya agenda har införts som en följd av ”Millennium Development Goals” för att vidare minska på alla former av fattigdom runt världen. Enligt FN är dessa nya mål unika för att de strävar till att nå rika, fattiga och mellaninkomstländer och förstärka deras framgång samtidigt som planeten tas hand om. De vidareutvecklar tanken genom att igenkänna att fattigdomen endast kan minskas genom strategier som bygger på ekonomisk tillväxt och olika samhällsliga behov som utbildning, hälsa, säkerhet, arbetsmöjligheter och samtidigt motarbeta klimatförändringen.



Figur 1 FN:s Agenda 2030 – 17 hållbarhetsmål (Utrikesministeriet Finland).

FN beskriver hållbar utveckling som utveckling vars nutida behov inte hotar framtida generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov. Organisationen vidareutvecklar tanken på hållbarhet genom att beskriva tre viktiga element för att kunna nå hållbar utveckling: ekonomisk tillväxt, samhällslig inkludering och skyddandet av

naturen/omgivningen. De menar att dessa element är sammankopplade och att de är avgörande för individens och samhällets välmående.

Dessa 17 mål kommer enligt FN att nås genom alla länders individuella hållbarhetspolitik, planer och program. Dessa mål finns endast till för att sammanföra de globala behoven för en hållbar framtid. Alla länder bär sitt eget ansvar för att uppfylla målen. Enligt FN krävs följande för att målen ska implementeras:

- nationellt ledda hållbara utvecklingsprogram och strategier som kräver mobilisering av resurser och nya finansiella strategier
- intressenterna, d.v.s. staterna, civila samhället, privata sektorn och övriga, förväntas bidra för att realisera den nya agendan
- en återupplivning av ett globalt partnerskap krävs för att stöda de nationella insatserna.

Övervakningen av målens uppfyllelse sköts genom indikatorer som skapas och införs av "Inter Agency and Expert Group on SDG Indicators (IAEA-DFGs). Från ett helhetsperspektiv är målen 17 stycken, men individuellt är de 169, vilket innebär att övervakningen måste skötas smidigt. Nationerna bör också grunda egna sätt (egna indikatorer) för att övervaka och säkerställa att målen uppfylls. Dessa 17 mål är inte lagenligt bindande på något sätt, utan FN förväntar att medlemsländerna grundar egna nationella ramverk för att uppnå målen.

2.4 Tidigare forskning

Det finns mycket forskning kring hållbarhetsrapportering från de senaste 20 åren. En av de främsta studierna inom ämnet är utförd av Dienes et al. (2016) och den strävar till att besvara frågeställningen om vilka determinanterna för hållbarhetsredovisning är. I deras metaanalys har de bearbetat 316 studier, varav 48 specifikt handlar om determinanter för hållbarhetsrapportering. Dessa studier är gjorda mellan åren 2000–2015. Forskarna har i denna studie haft striktare kriterier på vilka studier som de inkluderat i sin litteraturgenomgång. De har bl.a. exkluderat äldre studier som enligt dem inte oftast innehåller hållbarhetsrapporter med alla de tre dimensioner (ekonomiska, sociala och miljömässiga), vilket beskrivs i Elkingtons Triple Bottom Line. Därför har de endast inkluderat studier som innehåller hållbarhetsrapporter som beaktar alla dessa dimensioner. Utav dessa studier har Dienes et al. (2016) hittat sju determinanter för hållbarhetsrapportering:

- företagets storlek
- lönsamhet
- kapitalstruktur
- mediasynlighet
- bolagsstyrning
- ägarstruktur
- företagets ålder.

Studien av Dienes et al. (2016) är den nyaste forskningen inom ämnet, men det är också värt att nämna studien av Hahn och Kühnen (2013); en mycket omfattande metaanalys på 178 artiklar mellan åren 1999-2011.

2.4.1 Företagets storlek

Storleken på ett företag har enligt forskningen en betydande inverkan på hållbarhetsrapporteringen hos företag. Storleken på ett företag kan uppfattas som antalet anställda, balansomslutningen, antalet geografiska verksamhetsområden eller marknadsvärdet på företagets tillgångar. Dienes et al. (2016) drar slutsatsen att

företagets storlek är antingen en positiv betydande faktor för rapporteringen eller har ingen påverkan alls. De finner inga studier som skulle påvisa förhållandet negativt. Detta kan förklaras genom att större företag har mer incitament för att publicera frivillig information över sina prestationer. Storleken betydelse kan också härledas till intressent- och legitimitetsteorierna. Större företag är ofta mer synliga och utsetts därför i högre grad för allmänhetens granskning, vilket innebär att företagen hållbarhetsrapporterar för att legitimera sin verksamhet.

Det är också värt att nämna regleringen i detta skede. I Finland bör företag som uppfyller kraven enligt BFL kap. 1 § 9 upprätta en icke-finansiell rapport (beskrivs noggrannare i kapitlet Reglering). Orsakerna till varför mindre företag allt som oftast inte upprättar hållbarhetsrapporter är flera. I sin enkelhet beror de på att incitamenten inte är lika betydande. Dessutom kan detta förklaras med att mindre företag är mer benägna till konkurrens eller har överhuvudtaget inte resurserna för att upprätta en sådan rapport.

Hahn och Kühnen (2013) påpekar att de mest beaktade determinanterna, företagets storlek samt dess prestanda, har en positiv korrelation till publicerandet av hållbarhetsrapporter. I deras litteraturgenomgång beskrivs företagets storlek enligt dess totala tillgångar, omsättning, antalet anställda eller börsvärdet. De konkluderar också att mindre företag inte publicerar hållbarhetsrapporter då den marginella kostnaden ofta är för hög. Studien gjord av Drobetz, Merikas, Merika och Tsionas (2014) kommer fram till att större företag (mätt genom balansomslutning) hållbarhetsrapporterar i högre grad.

GRI-statistiken påvisar också att det är främst multinationella och stora företag som publicerar hållbarhetsrapporter, speciellt enligt GRI ramverket. Statistiken indikerar dock att antalet rapporter som publiceras av små och medelstora företag ökar.

2.4.2 Lönsamhet

Sambandet mellan lönsamhet och hållbarhetsrapportering är en aning svårare fråga att besvara och det finns argument för både en positiv samt negativ relation mellan lönsamhet och hållbarhetsrapportering.

Lönsamhet kan mätas på ett antal olika sätt och studierna som Dienes et al. (2016) beaktar har använt sig av lönsamhetsmått som omsättning, ROA och ROE. Emellertid finner de en koppling mellan lönsamhet och rapportering, men studier med inga samband eller ett negativt samband existerar också. Forskarna konstaterar att det i princip är möjligt att dra ett positivt samband mellan företagets prestationer (lönsamhet) och dess hållbarhetsrapportering, då ledningen tenderar att publicera ytterligare frivillig information för att signalera goda resultat och bra prestanda. Dessutom kan man tänka sig att företagen på detta vis strävar efter att skapa ännu starkare legitimitet på marknaden (Kuzey & Uyar 2016). Hahn och Kühnen (2013) har också mätt lönsamhetens korrelation till hållbarhetsrapportering. De uppnår ungefär samma resultat som Dienes et al. (2016) och konstaterar att det inte finns något starkt direkt förhållande mellan dessa två faktorer. Dock finner de i sin litteraturgenomgång att en negativ korrelation är osannolik, då resultaten oftast är positiv korrelation eller ingen alls.

Studien gjord av Eccles, Iannou och Serafeim (2014) hade som mål att kartlägga hur organisationers prestanda påverkades av integrering av sociala och miljömässiga aspekter i deras verksamhet. Samplet i denna studie var 180 företag med tidsramen 1993–2009, varav 90 företag klassades som företag med hög hållbarhet och andra hälften som företag med låg hållbarhet. Företag klassades högt hållbara ifall de hade på frivillig basis integrerat sociala och miljömässiga aspekter i sin verksamhet. Forskarna kom fram till, efter att ha beaktat dessa företag under en 18 år lång tidsperiod, att företag klassade som högt hållbara presterade bättre än andra både på börsen och i räkenskaperna (eng. accounting performance). Enligt studien presterar de hållbara företagen också bättre då man mäter med ROA och ROE och den observationen är ännu viktigare för företag som idkar B2C verksamhet.

Lönsamhetens relation till hållbarhetsrapporteringen kan också förklaras med intressent- och legitimitetsteorierna. Sambandet med intressentteorin och lönsamhet är en aning liknande som företagets storlek. I och med att företagen hanterar sina intressenter, vill de kanske publicera mer frivilliga rapporter. Små företag har inte resurserna för att producera en hållbarhetsrapport, och det samma gäller olönsamma företag. Därmed måste lönsamheten vara på viss nivå innan det finns resurser för att prioritera dessa intressenter. Med legitimitetsteorin kan man förklara både ett negativt och ett positivt samband mellan rapporteringen och lönsamheten. Lönsamma företag kan använda sig av hållbarhetsrapporteringen för att bevisa att miljön inte tagit skada av deras verksamhet och på detta sätt skapa legitimitet (Neu, Warsame & Pedwell (1998). Enligt Kuzey och Uyar (2016) kan lönsamma företag oftare publicera hållbarhetsinformation bara för att helt enkelt skapa legitimitet för sin verksamhet. De skriver också att hållbarheten är värdefull kompletterande information gällande företagens långsiktiga värdeskapande genom sina immateriella tillgångar, då denna information beaktar miljömässiga och sociala ansvar. Olönsamma företag kan vara motiverade till att publicera frivilliga rapporter för att skifta uppmärksamheten från sämre finansiella resultat eller långsiktiga investeringar (Neu et al. 1998).

2.4.3 Bolagsstyrning

Dienes et al. (2016) analyserade 16 stycken studier gällande sambandet mellan bolagsstyrningen och hållbarhetsrapporteringen. Dessa 16 studier hade beaktat faktorer såsom oberoende styrelser, storleken av styrelsen (mätt i antalet styrelsemedlemmar), antalet styrelsemöten, antalet kvinnor i styrelsen samt ”CEO duality” (innebär att VD:n också agerar som styrelseordförande). Ett ökat antal studier har utförts gällande detta samband, men resultaten är motstridiga och oenhetliga. I en oberoende styrelse har majoriteten av styrelsemedlemmarna ingen anknytning till företagets högsta ledning och idkar inte heller affärsverksamhet med företaget. Fem studier fann ett positivt samband mellan hållbarhetsrapportering och oberoende styrelser, medan fyra studier fann ingen sådan korrelation och en studie visade ett negativt inflytande av oberoende styrelser. Det är också oklart ifall styrelsestorleken eller ”CEO duality” har en inverkan på rapporteringen, då ett par studier finner positiva samband, en studie resulterar i negativt samband och övriga finner ingen korrelation.

Av tre studier finner två inga samband och en studie ett negativt samband gällande könsfördelningen.

Styrelsen och Vd:n har en mycket väsentlig roll i företagets strategi. Hassel, Kallunki och Nilsson (2015) har studerat hur verkställande direktörers och styrelsemedlemmars riskbenägenhet inverkar på företagets miljömässiga prestationer. I studien kommer de fram till att styrelser med överdriven attityd för risktagande inte beaktar miljömässiga hot eller möjligheter i samma grad som styrelser med lägre benägenhet till risktagande. Bolagsstyrningen kan därmed sägas ha en inverkan på hur hållbarhet och dess rapportering beaktas och görs i företag.

2.4.4 Övriga determinanter

Få studier har beaktat kapitalstrukturens inverkan på hållbarhetsrapporteringen hos företag. I Dienes et al. (2016) litteraturgenomgång hittar de blandade resultat utgående från de bearbetade studierna. De drar ändå slutsatsen att det är tydligt att hållbarhetsrapporteringen har en koppling till aktieägare och både intressenter med och utan kapital. Dessutom torde företag med större behov av kapital vara mer intresserade av att publicera information gällande hållbarhet (Dienes et al. 2016).

Hahn och Kühnen (2013) och Dienes et al. (2016) beaktar ägarstrukturen och ifall olikheter i dess form har en inverkan på rapporteringen. Olika ägarstrukturer enligt dem är bl.a. ifall företaget är börsnoterat, statsägt, har koncentrerad ägarfördelning, eller utländskt ägande. Överlag konstaterar båda studierna att börsnoterade bolag väldigt ofta hållbarhetsrapportertar (reglering påverkar), men statsägda företag gör detta i ännu högre grad så länge vissa kriterier möts. De påpekar också att en okoncentrerad ägarstruktur oftare leder till behovet av rapportering, då man strävar efter att minska på informationsasymmetrin. Vissa av studierna hittar positiva samband mellan dessa olika ägarstrukturer och vissa studier hittar inga samband alls. Inga studier som Dienes et al. (2016) beaktar har resulterat i ett negativt samband, vilket indikerar att ägarstrukturer kan sägas ha en positiv tendens till hållbarhetsrapportering.

Dienes et al. (2016) beaktade fyra studier gällande sambandet mellan hållbarhetsrapportering och mediasynlighet. Alla fyra studier fann ett positivt samband mellan CSR rapportering och mediasynlighet. Detta kan förklaras med att företag förväntas vara mer intresserade av att informera dess intressenter för att undvika negativ publicitet. Återigen kan teorierna om intressenter och legitimitet anknytas med förklaringen. Företag med mer omfattande synlighet har flera intressenter vars behov de måste beakta. Hahn och Kühnen (2013) finner samma korrelation. Enligt dem har mediasynlighet en positiv korrelation med hållbarhetsrapporteringen, men mediasynligheten har däremot ingen inverkan på kvaliteten av själva rapporterna.

En faktor som knappt behandlas är regleringen. Dienes et al. (2016) behandlar inte denna faktor överhuvudtaget, medan Hahn och Kühnen (2013) endast konstaterar att få studier behandlat denna faktor. De påpekar hur som helst, på basen av de få studier som forskat i detta samband, att ökad reglering också leder till högre grad av hållbarhetsrapportering, vilket är ett logiskt resultat.

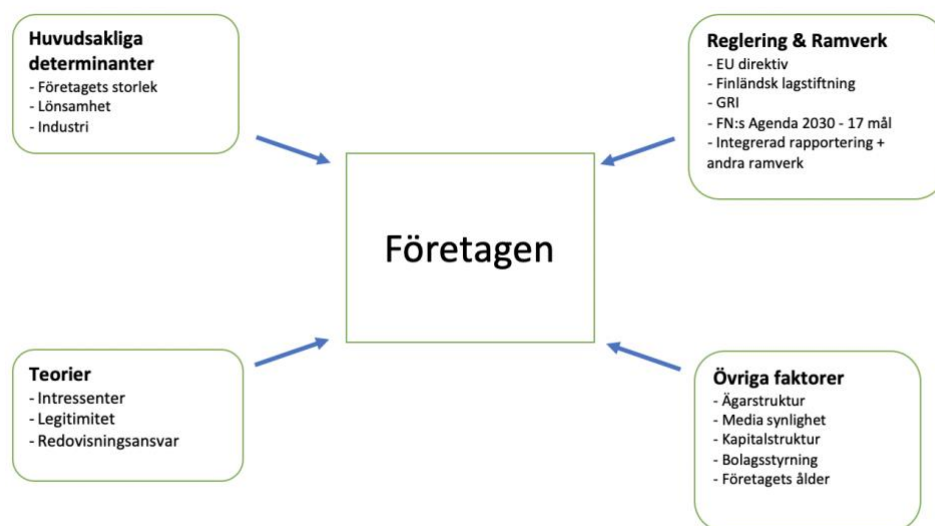
2.5 Sammanfattning

Hållbarhetsrapporteringen är inte mera ett gammalt koncept utan har varit en del av organisationers verksamhet och redovisning en betydande tid. Rapportering av hållbar utveckling är ännu i utvecklingsstadiet, även om stora framsteg har gjorts genom åren. De olika ramverken som finns idag bygger på varandra och strävar efter att minska den problematik som uppstått. Av världens 250 största företag, publicerar 92 % en hållbarhetsrapport och 74 % av dem använder GRI-standarderna (GRI 2019).

Ramverkens huvudsakliga uppgift är att försöka sammanställa information om de hållbara utvecklingsåtgärderna som organisationerna idkar och framställa informationen som lättläst, informativ och jämförbar. Det finns ännu flera framsteg som måste nås innan denna information är perfekt och jämförbar mellan organisationer. Oavsett detta bär världens alla organisationer ett socialt ansvar och bör samt vill därmed rapportera i allt högre grad om sina aktiviteter. Externa faktorer, såsom ökad reglering, organisationers intressenter eller den legitimitet som

organisationen har i samhället, spelar en betydande roll i deras rapportering. Organisationer bär också ansvar över sina handlingar. Ansvarstagandet bör vara intelligent och finna en balans mellan kontrollmedel, moral och etiska grunder. Dessutom påverkar signifikanta faktorer som företags storlek och dess lönsamhet samt strukturen av ägandet, kapitalet och ledandet hur hållbarhetsrapporteringen utförs.

Flera faktorer påverkar hållbarhetsrapporteringen och det finns flera ramverk att välja emellan, varav GRI ramverket används i hög grad. Detta betyder ändå inte att rapportering över hållbarhet är lätt. Tvärtom, det finns en hel del svårigheter med hållbarhetsrapportering. Hållbarhet i sig är ett komplext begrepp, som inte verkar ha ett klart mål (Roca & Searcy 2012). Hållbarhet är svårt att mäta och indikatorer som används t.ex. inom GRI ramverket fungerar endast som indirekta mått på verkligheten. Företagen har olika mål, innan och utanför branscher, och intressenterna har kontinuerligt nya perspektiv och krav på hållbarheten. Företag bör utveckla en förståelse över vad hållbarhet betyder för dem, identifiera sina väsentligaste hållbarhetsfrågor och på basen av dem utveckla indikatorer som är sammankopplade med klara målsättningar. Därefter måste de ännu besluta vad som kommer att publiceras och hur denna information ska delas till allmänheten/intressenterna.



Figur 2. Faktorer som inverkar på företagens hållbarhetsrapportering.

Det är klart att det finns flera faktorer som inverkar på företagens hållbarhetsrapportering. Dessa faktorer är både interna och externa och har flera olika grunder. Faktumet är att hållbarhetsrapportering är svårt, men flera företag och organisationer har gjort stora framsteg under de senaste åren. Det svåraste är jämförbarheten, och därmed krävs det insatser av företag, branscher och stater för att utveckla hållbarhetsrapporteringens processer och för att förbättra dess transparens och trovärdighet. Det finns ett klart behov av att förbättra jämförbarheten, speciellt för företag inom samma bransch. (Roca & Searcy 2012)

Klimatförändringen har väckt flera rörelser och sätter allt högre press på företag och stater att investera i hållbarhet. Klimatfrågan och hållbarhet i alla dess former är mer aktuella nu än någonsin tidigare. Kan uppkomsten av FN:s Agenda 2030 fungera som en ökande faktor av hållbarhetsrapportering? Beaktar företag det överhuvudtaget i sin rapportering?

3 METOD

Forskningsfrågorna i denna avhandling handlar om vilka de bakomliggande faktorerna (determinanterna) är för hållbarhetsrapporteringens innehåll, och mer specifikt, hur situationen ser ut inom träförädlingsindustrin. Dessutom kommer det att undersökas ifall FN:s Agenda 2030 är en av de drivkrafter som styr rapporteringen eller ifall den överhuvudtaget beaktas. För att få svar på frågorna, har jag valt ut fyra finska företag och ska utreda dessa frågor med hjälp av både intervjuer samt en innehållsanalys på hållbarhetsrapporterna. I och med att denna typ av frågor är svåra att besvara numeriskt, har en kvalitativ forskningsmetod använts i avhandlingen. Den kvalitativa forskningsmetoden lägger tyngd på insamlingen och analyseringen av data, istället för dess kvantifiering (Yin 2016).

I intervjuerna har jag utgått ifrån semistrukturerade intervjuer. Den semistrukturerade intervjumetoden är den mest använda metoden inom kvalitativ forskning (Yin 2016). Den urskiljer sig från den strukturerade formen på tre signifikanta sätt. Förhållandet mellan forskaren och dess intervjuobjekt är inte skrivet som ett manus, vilket innebär att frågeformulären inte är totalt specifika, utan kan formas enligt kontext och diskussion. En semistrukturerad intervju följer en stil av diskussion där själva förhållandet som uppstår tack vare diskussionen leder till dubbelriktad konversation mellan forskaren och intervjuobjektet. Detta är viktigt för att kunna besvara avhandlingens forskningsfrågor. Öppen dialog och diskussion krävs för att samla in den rätta typen av data. Slutligen är intervjufrågorna öppna, vilket innebär att intervjuobjektet har möjlighet och uppmuntras till att besvara frågorna i en fri form men inte bara med enstaka ord utan längre förklaringar. Meningen är att intervjuobjektet skall kunna besvara frågorna med egna ord ur egen synvinkel. Frågorna skall vara formulerade på ett sätt som väcker dessa tankar och inte kan besvaras med ett eller några ord. (Yin 2016)

Intervjufrågorna konstrueras på basen av de teorier som behandlas i teoridelen samt den tidigare forskningen som behandlats. Dessutom används innehållsanalysen för intervjufrågorna.

3.1 Fallstudie

Fallstudier har använts som forskningsstrategi inom en hel del olika ämnesområden. Fallstudien är också enligt Yin (2006) en utmanande uppgift att genomföra. Han menar att fallstudier lämpar sig för sådana situationer där typen av forskningsfrågan är ”hur” och fokusen ligger på aktuella händelser. Denna avhandling uppfyller de två kriterierna. Den tekniska definitionen på vad en fallstudie är:

- studerar en aktuell företeelse i dess verkliga kontext och
- framförallt då gränserna mellan företeelsen och kontexten är oklara

Yin (2006).

Insamlingen av data i en fallstudie sker på basis av en formell plan. Den specifika informationen som insamlas som kan bli relevant under studier är inte självklar och kan vara svår att förutsäga. I samband med insamlingen av empiriska data, bör man konstant granska informationen och fråga sig varför informationen ser ut som den gör (Yin 2006).

Denna fallstudie kommer att beakta fyra objekt och datainsamlingen sker via semistrukturerade intervjuer. Frågorna som ställs ska enligt Yin (2006) vara riktade mot forskaren och inte intervjuobjektet. Han menar att frågorna ska fungera som en påminnelse till hurdan information som skall samlas in. Var och en fråga ska kunna vidare diskuteras med hjälp av olika väsentliga källor, såsom konkreta dokument eller speciella observationer. Före intervjuerna kommer också en innehållsanalys på objektens hållbarhetsrapporter att utföras. Den informationen fungerar som ett stöd till intervjuerna och dess starka sidor är att informationen är stabil (kan granskas flera gånger), diskret, precis och den täcker mycket (tid, händelser och miljöer). (Yin 2006).

Intervjun är en av de viktigaste informationskällorna i en fallstudie. Den vanligaste formen av fallstudieintervjuer är en öppen form, d.v.s. jag kan fråga intervjuobjekten både om fakta och om deras egna åsikter gällande saken. Meningen med frågorna är att uppfylla syftet, genom att ställa ”hur” och ”varför” frågor på ett välvilligt och icke-hotande sätt. (Yin 2006).

3.2 Innehållsanalys

Innehållsanalys beskrivs av Bryman och Bell (2011) som ett tillvägagångssätt där man analyserar dokument och texter för att kvantifiera dess innehåll i tidigare genomtänkta kategorier på ett systematiskt sätt. Kodandet av informationen är en viktig del av innehållsanalysen och hjälper forskaren med att hitta olika samband i informationen. Samplet som jag använder består av fyra företags hållbarhetsrapporter. Dessa kommer jag att jämföra med varandra, hitta likheter samt olikheter, vilket ramverk de använder och utvärdera innehållet på basen av de faktorerna. Målet är att denna innehållsanalys ska fungera som en stödpelare till de intervjuer som utförs. Syftet med innehållsanalysen är att analysera själva innehållet av dessa företags hållbarhetsrapporter. Intervjuerna används för att ta reda på hur detta innehåll har formats.

Fördelarna med en innehållsanalys är dess transparens och objektivitet (Bryman & Bell 2011). Det är också en mycket flexibel metod som kan tillämpas på flera olika slags informationskällor. Nackdelar med innehållsanalys är bl.a. faktumet att innehållsanalysen kan endast vara så bra som själva innehållet man analyserar. Enligt Bryman och Bell (2011) kan det med hjälp av innehållsanalys vara en aning svårt att besvara ”varför” frågor. Detta problem kan jag överkomma genom att lyfta upp dessa frågor i intervjun istället.

Jag strävar efter att analysera all den information som hållbarhetsrapporterna innehåller och därefter kategorisera deras innehåll i enlighet med forskningsfrågorna och i viss mån enligt intervjufrågorna. På detta vis fungerar innehållsanalysen som ett effektivt stöd till intervjufrågorna och kan användas för att besvara syftet med avhandlingen.

Analysen av hållbarhetsrapporterna genomförs på två olika sätt; kvantitativt och genom en jämförelse mot teorin (kvalitativt). I den kvantitativa delen kommer GRI ramverket att användas som grund. I analysen mäter jag hur många ämnesspecifika indikatorer företagen rapporterar i sina hållbarhetsrapporter. Denna information kan jag sedan jämföra mot ramverket och mellan företagen. Som följande analyserar jag innehållet av hållbarhetsrapporterna och strävar till att koppla samman dem med

teorierna om legitimitet, intressenter samt teorierna om ansvarsfull redovisning (accountability & responsibility). Denna innehållsanalys i sin helhet kommer att bidra som en stark grund till intervjuguiden, som sedan kommer att besvara frågor gällande avhandlingens egentliga syfte.

3.3 Analys av data

Den huvudsakliga metoden för att samla in data för avhandlingen sker genom intervjuerna, som kompletteras med hjälp av innehållsanalysen av hållbarhetsrapporterna. Denna insamlade data är inte i ett numeriskt format, vilket betyder att hanteringen, analyseringen och presentationen av data inte är lika entydigt som i kvantitativ forskning. I analysen och bearbetningen av insamlade data använder jag mig av de procedurer och tillvägagångssätt som Yin (2016) presenterar. Den första fasen i bearbetningen är sammanställningen av data, alltså genomgång samt sortering av all den insamlade data, vilket sedan kan kallas för en slags databas. Detta innebär att intervjuerna är transkriberade och att innehållsanalysen är genomförd. I den andra fasen tar jag isär (eng. disassemble) informationen för att spjälka upp den och förbereda den inför nästa steg. Då informationen är isärtagen, kan den lättare sorteras och kategoriseras för att sedan sammanställas återigen för vidare bearbetning. Då är informationen användbar och kan användas för att tolka och besvara syftet med avhandlingen. Efter att informationen har använts för tolkning kan slutsatser dras i relation till de tolkningar som gjordes i fjärde fasen.

Denna modell som Yin (2016) presenterar är ett nödvändigt redskap för bearbetningen av denna avhandlings data. I motsats till kvantitativ forskning, där insamlad data passar in i tidigare utformade kategorier, kodas i den kvalitativa forskningen data i samband med dess insamlande.

3.4 Trovärdighet och relevans

Trovärdighet skapas nödvändigtvis inte på något specifikt sätt, utan uppkommer istället genom transparens och en viss sorts attityd i arbetet. Stark trovärdighet är ett av bästa sätten att förstärka arbetets kredibilitet. Detta kan åstadkommas genom att på ett trovärdigt sätt förklara vilka metoder som använts för att generera data, istället för att debattera om trovärdigheten av själva data. (Yin 2016)

En modell som används för att evaluera kvalitativa studier utan att offra studiens relevans är Gubas (1981) trovärdighetsmodell. Modellen baserar sig på fyra aspekter: sanningsvärde, användbarhet, konsistens och neutralitet (eng. truth value, applicability, consistency & neutrality). Sanningsvärdet, som också kallas kredibilitet, berättar ifall forskaren har tillit till studiens resultat i den kontexten som studien är gjord (Lincoln & Guba 1985). En kvalitativ studie innehar kredibilitet då den lyckas presentera så precis beskrivning eller tolkning av mänsklig erfarenhet att andra som haft samma erfarenhet också igenkänner förklaringen (Krefting 1991). Innehållsanalysen baserar sig på rapportering som inte påverkas av vem som analyserar. Rapporternas innehåll är samma för vem som helst. Däremot har jag beskrivit interaktionen med intervjuobjekten i sin helhet och så precist som möjligt.

Användbarhet innebär hur resultat kan appliceras i andra kontexter, t.ex. större populationer. Inom kvantitativa studier skulle detta kallas extern validitet. Kvalitativa studier är dock unika och svåra att generalisera, då varje forskningssituation består av en specifik forskare och specifika intervjuobjekt (Krefting 1991). Därmed kan användbarhetsproblemet beaktas genom överförbarhet (Guba 1981). De påpekar att ansvaret för överförbarhet finns hos användaren (den som applicerar resultaten till en annan situation). Lincoln och Guba (1985) menar att ifall forskaren har förklarat metodologin i sådan grad att den tillåter jämförbarhet, har användbarhetsproblemet åtgärdats. Metodologin är i denna studie beskriven så pass noggrant att den skulle vid behov kunna överföras till en annan situation. Då ligger ansvaret hos användaren.

Konsistens av data innebär att studiens resultat skulle vara konsistent ifall studiens resultat kunde replikeras i en liknande kontext. I kvantitativa studier skulle detta betyda reliabilitet, då en viktig del av reliabilitet är replikerbarhet (Krefting 1991). I kvalitativa studier är variation förväntat och konsistens förklaras genom tillförlitlighet

(Guba 1981). Variation kan uppstå från forskarens ökade förståelse över ämnet eller att intervjuobjektens livssituation har ändrats.

Det sista kriteriet för trovärdighet är neutralitet. Neutralitet berättar om till vilken grad resultaten är baserade på t.ex. intervjuobjekten och studiens kontext, istället för partiskhet eller andra motiveringar och perspektiv (Guba 1981). I kvalitativa studier strävar man till att minska distansen mellan forskare och informant genom t.ex. att förlänga tiden man är i kontakt. Lincoln och Guba (1985) ändrade neutralitetsvärderingen från forskaren till själva data, så att man evaluerar neutralitet av data istället för forskare. Jag har utgått ifrån att evaluera empirin opartiskt och presenterat empirin transparent.

Kvalitativa studiers relevans är rätt så omdiskuterat och inte alltid enhetligt. Doz (2011) påpekar dock att kvalitativa studier är mycket bra på att skapa teorier och svara på frågor som hur, vem och varför. Användningen av endast en teori eller ett perspektiv kan endast besvara ett delområde av ett fenomen, medan användning och tolkning av flera teorier kan till och med generera tvärvetenskaplig begreppsbildning (Doz 2011). Kvalitativa studier fungerar också bra för att testa olika teorier. Det är möjligt att testa flera olika teorier och ifall de förklarar ett fenomen. Kvalitativa studier är inte endast bra för att testa teorierna, utan också för att visa dess användbarhet i olika situationer. Dessutom kan kvalitativ forskning stöda i att upptäcka ett tidigare förbiset fenomen eller relevansen av en teori som förklarar ett fenomen. (Doz 2011)

Denna avhandling strävar till att applicera teorier om intressenter, legitimitet och ansvar på vad som ligger som grund till hållbarhetsrapportering. Detta är relativt nytt och kan förhoppningsvis generera ny förståelse och nya idéer.

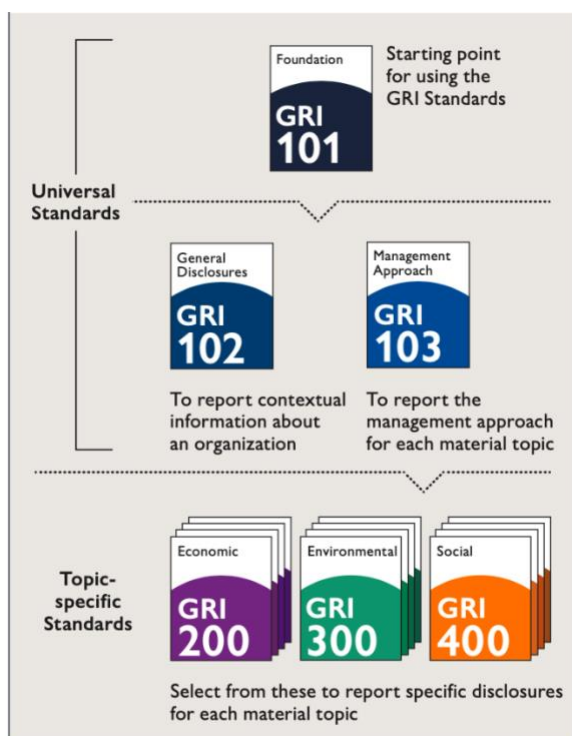
4 EMPIRI

4.1 Innehållsanalys av case-företagen

Innehållsanalysen i denna avhandling består av två delar. Till en början kommer jag att mäta företagens hållbarhetsrapportering kvantitativt, med avsikt att försöka hitta likheter samt olikheter mellan företagens GRI-rapportering. Alla fyra företag använder sig av GRI-ramverket i sin hållbarhetsrapportering, och därmed anser jag att användning av det är passande. Den kvalitativa delen består av en teoretisk tolkning, där jag analyserar och tolkar hållbarhetsrapporterna, samt kopplar den till de teorier som behandlats i avhandlingens teorikapitel.

4.1.1 Kvantitativ analys av hållbarhetsrapporterna

I den kvantitativa analysen av hållbarhetsrapporterna används GRI-standarderna som stöd för mätningen. GRI-rapporteringen görs i sex huvudsakliga kategorier.



Figur 3. GRI-standarder 2016.

Företagen använder sig av modellen ovan för att upprätta sina hållbarhetsrapporter enligt GRI-ramverket. Den kvantitativa analysen fokuserar på de tre ämnesspecifika standarderna; ekonomiska, miljön och sociala standarderna. Genom att kvantifiera innehållet av dessa tre standarder är det möjligt att lyfta fram likheter samt olikheter mellan företagens aktiviteter och rapportering.

Analysen har gjorts på följande sätt. Alla ämnesspecifika standarder inom GRI-ramverket inkluderar indikatorer, vilka företag använder för att rapportera. Totalt finns det 86 indikatorer inom ekonomi, miljö och sociala standarder. Standarderna består av underkategorier, där den ekonomiska består av GRI 201–206 (6st), miljö 301–308 (8st) och sociala 401–419 (19st). Indikatorerna hittas under dessa underkategorier. Genom att mäta hur många indikatorer, inom underkategorierna, var och ett företag rapporterar är det effektivt att jämföra företagens rapporteringsinnehåll. De indikatorer som faller under de universella standarderna har lämnats bort, då de ämnesspecifika direkt ger information om respektive ämne. Jag presenterar som följande de resultat som uppkommit efter den kvantitativa mätningen och drar inga slutsatser gällande skillnaderna mellan företagen. Dessa skillnader bearbetas till viss grad i den kvalitativa innehållsanalysen och framförallt genom intervjuerna. Underkategorierna som presenteras i tabellerna är på engelska, med avsikten att i högsta grad avläsa rapporterna rätt enligt GRI-ramverket.

Tabell 1. Ekonomiska indikatorer

Ekonomiska indikatorer	Totalt	UPM	Stora Enso	Ahlström & Munksjö	Metsä Group
1. Economic performance	4	4	4	0	4
2. Market presence	2	2	2	0	0
3. Indirect economic impacts	2	2	2	0	2
4. Procurement practices	1	1	1	0	1
5. Anti-corruption	3	3	3	1	3
6. Anti-competitive behavior	1	1	1	0	1
Totalt	13	13	13	1	11
%	100	100,0 %	100,0 %	7,7 %	84,6 %

Enligt tabellen ovan finns det totalt 13 stycken indikatorer uppdelat på 6 underkategorier för rapportering enligt GRI-ramverket. Enligt mätningen rapporterar både UPM och Stora Enso 100 % av de indikatorer som finns tillgängliga. Metsä Group rapporterar 11 indikatorer, medan Ahlström & Munksjö endast rapporterar 1 av 13 (7,7 %).

Tabell 2. Miljömässiga indikatorer

Miljömässiga indikatorer	Totalt	UPM	Stora Enso	Ahlström & Munksjö	Metsä Group
1. Materials	3	2	3		3
2. Energy	5	3	4		5
3. Water & Effluents	5	2	3		3
4. Biodiversity	4	4	4		4
5. Emissions	7	6	7	1	7
6. Effluents & Waste	5	4	5		5
7. Environmental compliance	1	1	1		1
8. Supplier environmental assessment	2	2	2	1	2
Totalt	32	24	29	2	30
%	100	75,0 %	90,6 %	6,3 %	93,8 %

Det finns totalt 32 stycken miljömässiga indikatorer, som fördelas på 8 olika underkategorier. Här är också skillnaderna tydliga. UPM rapporterar 24 indikatorer (75 %), Stora Enso 29 (90,6 %), Metsä Group 30 (93,8 %) och Ahlström & Munksjö endast 2 (6,3 %). Både UPM och Stora Enso utelämnar indikatorer i underkategorierna 2 & 3 (Energy och Water & Effluents). UPM saknar också en indikator inom både 5 & 6 (Emissions och Effluents & Waste). Metsä Group rapporterar alla förutom 2 indikatorer i underkategorin 3.

Tabel 3. Sociala indikatorer

Sociala indikatorer	Totalt	UPM	Stora Enso	Ahlström & Munksjö	Metsä Group
1. Employment	3	1	3		3
2. Labor/Management relations	1	1	1		1
3. Occupational health and safety	10	3	3		4
4. Training and education	3	3	3	1	3
5. Diversity and equal opportunity	2	2	2	1	2
6. Non-discrimination	1	1	1		1
7. Freedom of association and collective bargaining	1	1	1		
8. Child labor	1	1	1		
9. Forced or compulsory labor	1	1	1		
10. Security practices	1		1		
11. Rights of indigenous people	1	1	1	1	
12. Human rights assessment	3	3	3	1	3
13. Local communities	2	2	2		2
14. Supplier social assessment	2	2	2		2
15. Public policy	1	1	1		1
16. Customer health and safety	2	1	1		2
17. Marketing and labeling	3	1	1		3
18. Customer privacy	2		1		1
19. Socioeconomic compliance	1	1	1		1
Totalt	41	26	30	4	29
%	100	63,4 %	73,2 %	9,8 %	70,7 %

Av de totalt 41 stycken sociala indikatorerna rapporterar inte något av företagen dem alla. Ahlström & Munksjö är fortfarande på en mycket låg nivå, medan UPM rapporterar 26 (63,4 %), Stora Enso 30 (73,2 %) och Metsä Group 29 (79,7 %). Dessa underkategorier består till största delen av 1–3 indikatorer, av vilka Stora Enso och UPM rapporterar i hög grad. Underkategorin 3, arbetarhälsa och -skydd (eng. occupational health and safety), består av 10 indikatorer, där företagen är på en rätt så låg nivå. Ahlström & Munksjö rapporterar totalt 4 indikatorer (9,8 %).

4.1.2 Kvalitativ analys av hållbarhetsrapporterna

I den kvalitativa delen av innehållsanalysen analyseras företagens hållbarhetsrapporter och syftet är att koppla samman teorin med rapporteringen. Med andra ord analyseras determinanter för hållbarhetsrapporteringen samt teorier om legitimitet, intressenter och ansvar i företagens rapportering. Dessutom drar jag en överblick på företagens användning av GRI-ramverket och hur FN:s agenda 2030 syns i rapporterna.

Företagets storlek

Enligt forskningsresultat har företagets storlek antingen en positiv eller ingen inverkan alls på företagets hållbarhetsrapportering (Dienes et al. 2016). Stora företag har oftast mer incitament till att rapportera över sin verksamhet och publicerar dessutom mer frivillig information än mindre företag. Enligt finsk lag bör även företag med ett genomsnittligt antal anställda på över 500 producera en icke-finansiell rapport, som tar i beaktande följande aspekter:

- miljö
- sociala förhållanden och personal
- respekt för mänskliga rättigheter, och
- bekämpning av korruption och mutor.

Case-företagen anställer tusentals människor (Ahlström & Munksjö: ca 8000, UPM: ca 19 000, Stora Enso: ca 26 000 och Metsä Group: 9310), vilket innebär att dessa klassas som stora företag och bör producera den icke-finansiella rapporten. Ahlström & Munksjö är det minsta företaget i gruppen, både mätt i personal och omsättning (lönsamhetsmått nedan). Enligt tidigare forskning kan detta betyda att företaget inte rapporterar lika omfattande som de övriga större konkurrenterna. Faktum är att hållbarhetsrapporteringen för Ahlström & Munksjö inte är lika omfattande som för de övriga. Mera om detta vidare in i kapitlet.

Lönsamhet

Forskningen är rätt så oklar gällande lönsamhetens inverkan på hållbarhetsrapportering. Studier finner tvetydiga resultat, men oftast är korrelationen positiv (eller obefintlig) då företagen tenderar publicera ytterligare information för att signalera goda resultat. Lönsamma företag kan också prioritera frivillig rapportering i högre grad. Lönsamheten mäts på olika sätt i studierna, vilket gör jämförandet en aning svårare.

I tabellen nedan kan man se case-företagens omsättning, ROA och ROI för åren 2016–2018. Denna data är hämtad från Voitto+ databasen. Observera att för Metsä Group syns endast omsättningen och lönsamhetsmåten ROA % samt ROI % visas endast för Metsä Board, koncernföretaget som finns på börsen.

Tabell 4. Lönsamhetsmått

Case-företagens lönsamhetsmått för åren 2016-2018

2016	UPM	Stora Enso	Ahlström & Munksjö	Metsä Group / Metsä Board
Omsättning EURm	9 812 €	9 802 €	1 143 €	4 658 €
ROA %	8,10 %	6,70 %	6,70 %	6,00 %
ROI %	9,30 %	8,00 %	9,50 %	7,70 %

2017	UPM	Stora Enso	Ahlström & Munksjö	Metsä Group
Omsättning EURm	10 010 €	10 045 €	1 960 €	5 040 €
ROA %	9,30 %	7,80 %	6,30 %	9,40 %
ROI %	11,00 %	9,40 %	8,60 %	11,90 %

2018	UPM	Stora Enso	Ahlström & Munksjö	Metsä Group
Omsättning EURm	10 483 €	10 486 €	2 438 €	5 709 €
ROA %	14,00 %	11,50 %	3,50 %	10,90 %
ROI %	16,80 %	13,90 %	4,10 %	13,80 %

Inga definitiva slutsatser kan dras utifrån endast dessa mått, men några tecken kan man lägga märke till. Omsättningen för UPM, Stora Enso och Metsä Group har ökat en aning mellan åren 2016–2018. Likaså har lönsamhetsmåten ROA och ROI ökat. Detta kunde tyda på att företagen har ökad kapacitet för att prioritera hållbarhetsrapportering. Metsä Board är Metsä Group:s börsnoterade bolag och dess lönsamhetsmått har likaså förbättrats. Ahlström & Munksjös omsättning har procentuellt sett ökat betydligt mera än de andras. Lönsamhetsmåten ligger år 2018 däremot på en rätt så låg nivå, då man jämför med två år bakåt. Detta kunde vara ett tecken på varför Ahlström & Munksjö

inte rapporterar om sin hållbarhet lika omfattande som konkurrenterna, eller varför de inte hunnit utveckla rapporteringen i samma takt som de övriga.

Övriga determinanter

Övriga determinanter som kan ha en inverkan på hållbarhetsrapporteringen är bl.a. kapitalstruktur, ägarstruktur och mediasynlighet. Det är dock en aning svårt att dra slutsatser om dessa determinanter endast på basen av företagens rapporter.

Kapitalstrukturen är en determinant som i viss mån kan påverka hållbarhetsrapporteringen. Enligt Dienes et al. (2016) kan företag som är i behov av kapital vara mer villiga att publicera ytterligare information, t.ex. gällande hållbarhet.

Självförsörjandegraden/soliditeten (eget kapital/totalkapital) för företagen 31.12.2018 var:

UPM: 9 797EURm / 13 996EURm =	70 %
Stora Enso: 6 732EURm / 12 849EUR m =	52,4 %
Ahlström & Munksjö: 1 162,2EURm / 3 234,9EURm =	36 %
Metsä Group: 3655,6EURm / 6893,4EURm =	53 %

Current och Quick ratio:

UPM:	2,24 & 1,42
Stora Enso:	1,35 & 0,86
Ahlström & Munksjö:	1,23 & 0,67
Metsä Board:	1,6 & 0,9

Dessa jämförelsetal mäter företagens likviditet och soliditet. Behovet av kapital är svårt att bestämma utifrån endast dessa jämförelsetal, men skillnader är klara mellan företagen. Ahlström & Munksjö har den sämsta likviditeten och soliditeten.

Ägarstrukturen för case-företagen ser ut som följande:

Ahlström & Munksjö ägs till största delen av utländska ägare och hushåll (52 % respektive 34 %).

Stora Enso ägs till ca 20 % av företag som är totalt statsägda (finska staten) och till 15 % av finska institutioner. 44 % av Stora Ensos ägare finns utanför Sverige och Finland.

UPM ägs till 67 % av förvaltningsregistrerade och 15 % av hushåll.

Metsä Groups ägande är betydligt annorlunda än de övrigas. Metsä Group består av Metsäliitto Osuuskunta (moderbolaget) samt Metsä Forest och Metsä Wood. Dessutom hör dotterbolagen Metsä Tissue, Metsä Board och Metsä Fibre till koncernen. Moderbolaget ägs till 100 % av en andelslag som består av 103 000 skogsägare. Detta moderbolag äger i sin tur 100 % eller majoriteten av rösterna i alla koncernföretag.

I allmänhet består case-företagens ägare av privata företag, staten, finansiella institut, hushåll, offentliga samfund och utländska ägare. Metsä Group skiljer sig från de övriga. Ägarstatistiken ovan är från år 2019.

Enligt forskningen ökar behovet av rapportering då ägarstrukturen blir mer okoncentrerad, för att minska på informationsasymmetrin. Ur företagens hållbarhetsrapporter förekommer det att företagen beaktar sina intressenter inom dess olika verksamhetsområden genom diverse beskrivningar på relationen till intressenterna.

Mediasynlighetens inverkan på företagens hållbarhetsrapportering är svår att bestämma på basen av endast rapporterna. Detta är en determinant som intervjuerna kommer att försöka besvara mer djupgående. Faktum är att man har skrivit mycket om skog runt om i världen i medier under det senaste året, vilket kunde tänkas ha en inverkan på verksamheten hos företag inom träförädlingsindustrin.

Legitimitet & Intressenter

Som tidigare nämnts i teorikapitlet, kan hoppet om att vara legitim inom sitt verksamhetsområde vara den främsta drivande kraften för att producera och publicera hållbarhetsrapportering. Företag strävar efter att vara legitima på den marknad de är verksamma på. En stor del av den legitimitet man vill skapa är till för företagets intressenter. Tidigare konstaterades att genom att beakta sina intressenter kan företag skapa konkurrensfördelar. Tyngdpunkten på hållbar verksamhet kan definitivt avläsas ur case-företagens rapportering (i olika grad), vilket betyder att företagen till en del beaktar sina intressenter. Detta görs för att framstå som legitima inför intressenterna och alla andra.

I teorikapitlet lyfts fram fyra olika strategier av Deegan och Unerman (2011) för att uppnå legitimitet. Bland dessa strategier framkommer två som aktuella för case-företagen. Organisationer kan utbilda och informera samhället om sin verksamhet och sitt resultat samt om förändringar i sitt beteende. Förändringen mot hållbarare verksamhet har pågått en betydligt längre tid än bara några år, men oavsett detta så kan det speciellt ur UPM:s och Metsä Groups hållbarhetsrapporter och hela bokslut avläsas tydliga förändringar i verksamheten (och framtida planer på dessa) för att allt mera arbeta mot hållbarhet i olika former. Liknande resultat förekommer också i de två andra företagens rapportering där Stora Enso har en klar struktur på hållbarhetsinformationen och har överlag producerat mycket omfattande rapporter, medan Ahlström & Munksjö emellertid inte lyckas informera läsaren i lika hög grad om vilka deras framtida planer är eller vad som görs för tillfället. Informationsmängden är helt enkelt inte lika omfattande, vilket kan ha med företagsstorleken och/eller de övriga determinanterna att göra.

Då man analyserar företagens hållbarhetsrapporteringen från intressenternas synvinkel, lyckas de tre största företagen alla ganska likadant. UPM, Stora Enso och Metsä Group har alla väldigt omfattande rapporter, där de inkluderat information åt alla slags intressenter. Om målet är att skapa legitimitet för de intressenter och övriga som beaktar hållbarhet, lyckas dessa tre företag mycket bra. Hållbarhetsaspekter hittas ur rapporteringens alla hörn och det verkar som att verksamheten idag är hållbarare än tidigare och att det finns klara planer för framtiden. Det finns vissa variationer i rapporteringsstilen mellan företagen, men till största delen beaktar de tre största företagen sina intressenter i rätt så liknande stil. Metsä Group och Stora Enso nämner fler intressenter än de två övriga. Stora Enso är också enda företaget som använder sig av KPI (key performance indicators) för att rapportera vilka hållbarhetsmål är uppnådda, samt vilka de följande målen är. Ahlström & Munksjö rapporterar också om liknande faktorer i hög grad och läsaren får definitivt en bild om aktuella händelser, verksamhet och framtida planer. Informationen är bara inte lika lätt jämförbar som för de två andra.

Företagen lyfter också fram sina viktigaste intressenter i sin rapportering. Här är de viktigaste intressenterna för varje företag (numreringen endast till för att lyfta fram antalet, inte vikten):

Tabell 5. Case-företagens intressenter

	UPM	Ahlström & Munksjö	Stora Enso	Metsä Group
1	Kunder	Kunder	Konsumenter	Lokala kommuner
2	Intressegrupper	Investorare	Kunder	Skolor och universitet
3	Media	Arbetstagare & Fackföreningar	Arbetstagare	Skogsägare
4	Forskare	Leverantörer	Skogsägare	Ickestatliga organisationer
5	Arbetstagare	Lokala intressegrupper	Stater	Kunder och konsumenter
6	Investorare		Investorare	Föreningar
7	Ickestatliga organisationer		Lokala intressegrupper	Media
8	Leverantörer		Media	Politiska beslutsfattare
9	Stater		Ickestatliga organisationer	Personal
10			Partners och leverantörer	Aktieägare
11			Fackföreningar	Investorare och analytiker
12				Forskningsorganisationer
13				Leverantörer

Vissa saker vill jag lyfta upp på basen av företagens intressenter. Ahlström & Munksjö rapporterar minsta mängden av sina viktigaste intressenter, som inte heller verkar branschspecifika, utan följer en ”normal” trend. Stora Enso, Metsä Group och UPM rapporterar att de har betydligt flera viktiga intressenter. UPM är också det enda företaget som direkt lyfter fram vetenskap i form av forskare, medan Metsä Group nämner forskningsorganisationer samt skolor och universitet som intressentgrupper. Stora Enso och Metsä Group är de enda som lyfter upp skogsägarna som sina viktiga intressenter.

Både Stora Ensos och Metsä Groups hållbarhetsrapporter är reviderade av en extern part. Från ett legitimitetsskapande perspektiv är detta en viktig faktor att beakta. Revisionen borde öka rapporternas tillförlitlighet. Ahlström & Munksjö och UPM har inte låtit sina rapporter granskas av en extern part.

Redovisningsansvar

Ansvar är en komplex faktor att ta in i redovisningen och hållbarhetsrapporteringen, men den är en viktig del. Ansvar är svårt att förklara, då det kan tolkas olika utifrån individ eller situation. Med andra ord är det ett subjektivt begrepp. Roberts och Scapens (1985) beskriver ansvar som att man bär ansvar för sina handlingar och att orsaken till varje handling kan bestyrkas, d.v.s. man ger och kräver orsak för visst uppförande. Detta är ett mera traditionellt synsätt. Företagen bär i alla fall ansvar för

de handlingar som de rapporterar. Enligt Shearer (2002) bär ofta organisationer ansvar för sitt eget bästa i första hand, och samhället kommer som tvåa. Hållbarhet har att göra med samhället i sin helhet och det kan vara svårt att idka hållbarhet ifall ekonomiska motiveringar inte finns. Intervjuerna kan förhoppningsvis besvara ifall hållbarhet och dess rapportering kräver klara ekonomiska motiveringar, eller kan ekonomisk nytta genereras genom hållbarhet, utan att en säker avkastning existerar.

Användning av GRI och FN:s Agenda 2030

Alla fyra företag använder sig av GRI-ramverket i sin hållbarhetsrapportering. I den kvantitativa innehållsanalysen kom jag fram till att Stora Enso, Metsä Group och UPM rapporterar betydligt flera ämnesspecifika GRI-indikatorer än Ahlström & Munksjö. Alla företag skriver också i någon form i sin rapportering att de använder sig av ”GRI-standards: Core option”, vilket innebär att de rapporterar alla generella indikatorer, samt de ämnesspecifika indikatorerna som de anser vara relevanta. Intervjuerna kommer att lyfta fram varför företagen valt att tillämpa GRI-ramverket och vad som styr dess användning.

Vad beträffar FN:s Agenda 2030, ligger UPM starkt till. De har tydligt strukturerat vilka deras, som UPM kallar det, ansvarsområden är. De rapporterar också konkret om hur målen ska nås till år 2030, samt vad som kommer att hända sedan och hur situationen ser ut just nu (d.v.s. vilka är resultaten för 2018). UPM har identifierat hållbarhetsmål inom alla tre kategorierna; ekonomiska, sociala och miljömässiga, totalt 6/17 mål. UPM har på basen av hållbarhetsrapporten bundit sig till FN:s 17 hållbarhetsmål. Målen som de identifierat är:

- 3: god hälsa och välbefinnande
- 8: anständiga arbetsvillkor och ekonomisk tillväxt
- 9: hållbar industri, innovationer och infrastruktur
- 12: hållbar konsumtion och produktion
- 13: bekämpa klimatförändringarna
- 15: ekosystem och biologisk mångfald.

Metsä Group beaktar också Agenda 2030-målen. Företaget identifierade 7/17 mål år 2015 som närmast berör deras verksamhet. Företaget nämner att de är bundna till

att nå dessa mål. Dessa hållbarhetsmål är anknutna till all verksamhet som företaget idkar. Målen är:

- 6: rent vatten och sanitet för alla
- 7: hållbar energi för alla
- 8: anständiga arbetsvillkor och ekonomisk tillväxt
- 9: hållbar industri, innovationer och infrastruktur
- 12: hållbar konsumtion och produktion
- 13: bekämpa klimatförändringarna
- 15: ekosystem och biologisk mångfald.

Stora Enso har också beaktat FN:s Agenda 2030 i sin hållbarhet och dess rapportering. De skriver att de understöder alla 17 mål, men har endast identifierat tre mål som är väsentliga för deras kärnverksamhet. Dessa tre mål har UPM också identifierat som viktiga:

- 12: hållbar konsumtion och produktion
- 13: bekämpa klimatförändringarna
- 15: ekosystem och biologisk mångfald.

Stora Enso skriver att dessa mål är viktiga för dem och ifall företag vill nå dessa mål, bör de också integrera dem i sin verksamhet och strategi.

Ahlström & Munksjö har inte nämnt något om FN:s agenda 2030 och har därmed inte heller identifierat några mål. De använder och tillämpar FN:s Global Compact och dess 10 principer istället. Dessa 10 principer är indelade i mänskliga rättigheter, arbete, miljö och korruption. Global Compact är en principbaserad pakt som upprättades år 2000.

4.1.3 Sammanfattning av innehållsanalysen

I denna studie har jag analyserat case-företagens hållbarhetsrapporter både från ett kvantitativt och kvalitativt perspektiv. I den kvantitativa delen mätte jag till vilken grad företagen rapporterar GRI-indikatorer och fann vissa skillnader. Stora Enso, Metsä Group och UPM rapporterar generellt sett i liknande stil medan Ahlström & Munksjö

har valt att inte tillämpa indikatorerna i samma mängd. Utifrån denna information är det svårt att dra definitiva slutsatser. Företagsstorleken är den klara skillnaden.

I den kvalitativa innehållsanalysen använder jag determinanter från tidigare forskningar och olika teorier för att förklara skillnaderna i företagens rapportering. Tidigare forskning lyfter fram determinanter som företagets storlek och lönsamhet. Ahlström & Munksjö är klart det minsta företaget och även om omsättningen ökat betydligt under några år, är de övriga lönsamhetsmåttens utveckling negativ. Företagen har också betydliga skillnader i kapitalstrukturen. Ahlström & Munksjö har den sämsta soliditeten och likviditeten av case-företagen. Övriga determinanters inverkan på rapporteringen presenteras på basen av intervjuerna.

Jag har också analyserat företagens hållbarhetsrapporter genom teorierna om legitimitet, intressenter och redovisningsansvar. Förutom det så bidrar jag också med en analys om användningen av GRI-ramverket och hur FN:s Agenda 2030 tillämpas. Alla fyra företag använder sig av GRI-ramverket i sin rapportering, men Ahlström & Munksjö rapporterar färre indikatorer än de andra. Stora Enso, Metsä Group och UPM tillämpar Agenda 2030, medan Ahlström & Munksjö endast utgår ifrån Global Compact-principerna. De tre största företagen liknar varandra i hög grad. De rapporterar på liknande sätt, ungefär lika omfattande. De har dessutom identifierat liknande Agenda 2030-mål. UPM och Metsä Group har identifierat flest mål som är nästan samma, medan Stora Enso är på likande spår med tre identifierade mål. Innehållsmässigt finns det mycket information i hållbarhetsrapporterna men det finns tecken på att speciellt Ahlström & Munksjö inte lyckats producera en lika omfattande hållbarhetsrapport som de övriga företagen. Dessutom har inte Ahlström & Munksjö ännu adopterat målen i Agenda 2030.

4.2 Intervjuer från case-företagen

4.2.1 *Bakgrundsinformation*

Av totalt fyra företag som inkluderats i denna avhandling, har jag intervjuat tre. Experter inom rapportering, hållbarhet och hållbarhetsredovisning för UPM, Metsä Group och Stora Enso har intervjuats. En intervju med Ahlström & Munksjö har inte lyckats på grund av brist på tillgänglighet. Intervjuobjekten är alla experter inom hållbarhet och rapportering och har arbetat inom dylika arbetsuppgifter varierande från två till nio år. Alla intervjuobjekt innehar en specialist eller chefsposition inom respektive företag idag. Intervjuerna tog plats mellan 9.1.-4.2.2020. Alla intervjuer är bandade och baserade på de frågor som finns i intervjuguiden (hittas bland bilagorna till avhandlingen). Intervjuerna var semistrukturerade, vilket innebär att frågorna endast agerade som bas för intervjutillfället. Diskussionen vidareutvecklades på basen av frågorna. Intervjuernas längd var mellan en till två timmar. Intervjuobjekten har bitt om att få hållas anonyma men har kortfattat berättat om sin bakgrund.

UPM, Senior Specialist – Reporting and Standards (A): Intervjuobjektet hos UPM (A) har arbetat för företaget i ungefär två år och är en specialist på hållbarhetsrapportering och dess standarder. UPM hade som mål att utveckla och förbättra rapporteringen om hållbarhet och därmed anställdes A för att leda den utvecklingen. A hade tidigare arbetat som en finansiell specialist, vilket passade perfekt då UPM ville skapa synergier mellan den ekonomin och hållbarheten. Arbetet idag går långt ut på att vara i kontakt med olika intressentgrupper, samla data, sammanställa data och rapportera. Dessutom handlar arbetet om intern och extern kommunikation och koordinering av olika uppgifter.

Metsä Group, Director of Sustainability Communication and Reporting (B): Intervjuobjektet hos Metsä Group (B) har arbetat en längre tid för företaget, i över nio år. B innehar en post inom den högsta ledningen för rapportering och speciellt hållbarhetsrapportering för koncernen. B är klart och tydligt en sakkunnig expert inom hållbarhet i allmänhet, dess rapportering och träförädlingsindustrin i både Finland och globalt. B har en bakgrund i konsultering gällande hållbarhet, med uppgifter som t.ex.

att hitta vilka de centrala hållbarhetsmålen för olika företag kunde tänkas vara. Denna expertis har B fört vidare till Metsä Group och utvecklat i deras rapportering och verksamhet under åren. Arbetsuppgifterna idag är liknande som A:s uppgifter vid UPM. Det handlar mycket om att vara i kontakt med olika intressentgrupper, arbeta tillsammans med koncernens olika företag samt tillsammans med flera personer och team samla data och rapportera.

Stora Enso, Director of Sustainability Reporting (C): Intervjuobjektet hos Stora Enso (C) har arbetat för företaget sedan år 2010 och har en post inom hållbarhetssidans högsta ledning. Till C:s arbetsuppgifter hör främst företaget hållbarhetsrapportering och årsberättelsen. Rapporten från 2019 är den nionde rapporten som C har gjort för företaget. C koordinerar insamling av data som hör till hållbarhet, granskande och bekräftande av data samt arbetar med externa standarder. C ansvarar över intern uppföljning och rapportering till högsta ledningen. C följer också upp hur företaget når sina hållbarhetsmål.

4.2.2 Hållbarhetens och hållbarhetsrapporteringens plats i företagen

Hållbarhetsaktiviteter

Intervjuerna tyder starkt på att hållbarhet, speciellt den miljömässiga aspekten, har en viktig plats inom finska träförädlingsindustrins företag. Stora Ensos verkställande direktör har en bakgrund i naturingenjörsteknik. B berättar mycket om bakgrunden till hur hållbarhet tar sig uttryck i Metsä Groups dagliga verksamhet. B menar att den finska träförädlingsindustrin överlag presterar bra för tillfället och att på den globala arenan är Finland i toppen. B berättar att hållbarhetsaspekten införs genast i inköpet av råmaterial, alltså huvudsakligen träd. Det ligger i deras intresse att försäkra sig om att deras åtkomst till det väsentligaste råmaterialet kan tryggas också med tanke på framtiden. Därmed följer de alltid upp varifrån råmaterialet har kommit och har som regel att den årliga tillväxten av skog är högre än den mängden som används. B berättar också att för tillfället finns det ca 2,5 miljarder kubik träd i Finland, vilket är mera än någonsin förr. Enligt B växte det ca 107 miljoner kubik och användes ca 82 miljoner kubik träd år 2019. Hela industrin följer samma tankesätt. Utvecklingen av hållbarhet är på toppnivå inom alla finska träförädlingsföretag enligt A, B och C. Metsä Group

har 100 % kontroll på råmaterialets ursprung och före varje inköp säkerställs hållbarhetsaspekten. Av dessa inköp är ca 88 % certifierade, då procenten på den globala arenan endast ligger på ca 10 %. Alla intervjuobjekten menar att skogskunnighet har starka rötter i Finland, vilket innebär att man inte endast använder råmaterialet hållbart, utan man har också förstått att säkra skogarnas tillväxt.

Hållbarhetsaspekten syns inte bara inom hanteringen av råmaterialet. Alla företagen anser innovation vara ett essentiellt verktyg för att utveckla branschen och säkra dess framtid. A berättar att till UPM:s grundvärderingar hör ”performance, growth, innovation & responsibility” (prestanda, tillväxt, innovation & ansvar). A menar att då företaget bygger på denna bas är det uppenbart att hållbarhet spelar en viktig roll för företaget. Ansvarstagande och innovationer är betydande delar av hållbarhetsutveckling: ”då vår strategi består av fyra grundpelare och hållbarhet är ett av dem, så skulle jag säga att det är en betydande och central faktor som bestämmer företagets aktiviteter” (Intervjuperson B). B berättar också att kunskapen som företagen besitter är på världsnivå. De är helt enkelt bäst. Alla fabrikers prestanda i Finland är på toppnivå och den konstanta innovationen genererar regelbundet nya produktionsmetoder. Metsä Group har sedan år 2017 (2019 första hela året i bruk) använt sig av en ny bioproduktfabrik. B berättar att ifall det luktar nära en cellulosafabrik är detta ett tecken på att svavel släpps ut som en konsekvens av produktionen. Metsä Group har infört nya slutna system för att återanvända svavel. B berättar att ifall råmaterial släpps ut i atmosfären är detta ju ineffektivt, då man likväl kunde ta vara på råmaterialet för återanvändning. Ifall man inte tar vara på olika råmaterial är det både ekonomiskt och ekologiskt sett slöseri. Metsä Group har i Äänekoski infört ett nytt slutet system där de fångar svavelutsläppen, konverterar det tillbaka till svavelsyra (den vanligaste produktionskemikalien i världen) och återanvänder råmaterialet i produktionen. B påpekar att en naturvänlig verksamhet är också en kostnadseffektiv verksamhet, något som man måste förstå. B säger att man ska sträva efter att hålla resurserna i ett omlopp. B fortsätter att berätta att då deras inköp av råmaterial är hållbart och att de kan bevisas, och samtidigt är produktionsteknologin den bästa i världen, leder detta till att deras produkter ersätter all användning av fossila råmaterial. Ifall de använder träprodukter, ersätter de betong och stål som är mycket ohållbara råmaterial. Metsä Group uppmuntrar återvinning, likaså gör de övriga företagen. Fiberprodukter kan alltid återanvändas. Fiber kan i

allmänhet återanvändas fem till sju gånger. I Europa återvinns ca 80 % av förpackningskartong (en god samlingsgrad) och fiber återanvänds ca 3,5 gånger, vilket ännu kunde förbättras.

Bakomliggande orsaker till hållbarhetsaktiviteterna

Det finns en del olika orsaker varför dessa företag idkar allt hållbarare verksamhet och varför den utvecklas konstant. På basen av intervjuerna verkar det som att den främsta orsaken är företagets olika intressentgrupper. Alla intervjuobjekten påpekar att företagen har massor av olika intressentgrupper som de regelbundet har kontakt med. Allmänheten är en viktig intressentgrupp. A menar att skogarna är så pass viktiga i Finland att allmänheten noga följer med hur skogarna hanteras. Dessutom kräver allmänheten alltmer hållbarhet. Viktiga intressenter är också kunder, leverantörer och skogsägare. B berättar att Metsä Group är ett mycket finskt företag och att företaget ägs av ett andelslag på 103 000 ägare, som i sin tur äger hälften av de privata skogarna i Finland. Metsä Group strävar efter att skapa det högsta möjliga mervärdet för dessa personers råmaterial. Skogsägarna är alltså en mycket viktig intressentgrupp för företagen. ”Denna industri ägs av dem och vi söker efter bästa möjliga mervärde för deras råmaterial” (intervjuperson B). Dessutom påpekar B att Metsä Groups export utgör 5 % av hela Finlands export. Detta är en väldigt stor andel och därmed har också företaget en betydande roll i landets nationalekonomi. Då företaget spelar en så stor roll för landets export, betyder det också att flera beslutsfattare, tjänstemän och media är väldigt intresserade av vad företaget håller på med.

Företagen har så bred verksamhet att det finns flera olika intressenter som konstant frågar om företagets hållbarhetsaktiviteter. B säger att kunder är en väldigt viktig intressentgrupp som driver hållbarhet. Metsä Group har kunder såsom Ikea, Unilever och Nestle, vilka alla har mycket omfattande hållbarhetsprogram och krav. Dessutom betygsätter dessa kunder sina leverantörer, vilket betyder att man måste från första början redan vara en hållbar aktör för att ens få dylika kunder. B berättar vidare att förmågan att vara hållbar och ansvarsfull är av högsta betydelse, då man måste kunna kommunicera att företagets aktiviteter täcker de hållbarhetskrav som dessa potentiella kunder ställer. C säger att Stora Enso måste erbjuda hållbara produkter för att det är genom dessa produkter som konsumenterna driver hållbar utveckling. Intressenter finns också på grund av att företagen finns på börsen (Av Metsä Group koncernen är det

Metsä Board som är listat på börsen). Då man är listad på börsen finns det intressenter i form av t.ex. investerare och analytiker, som är intresserade av ESG (environment, social & governance) information. Då måste företagen vara kapabla att också svara på dessa frågor. B summerar att man bör vara smidig och veta vad de olika intressenterna vill. B säger att det viktigaste är att företagen berättar om vad de gör. Allt bör ha evidens och det måste vara transparent och man måste kunna bestyrka det när som helst. Hållbarheten bör ledas och den bör vara definierad och ha ett mått.

Slutligen konstaterar alla intervjuobjekt att hållbarheten är ett måste. Startpunkten för företagens verksamhet är att inte förstöra miljön och att man måste idka hållbar verksamhet samt integrera socialt ansvar. A menar att det inte är en fördel för landet ifall skogarna inte sköts hållbart, för då tar råmaterialet slut. Företagen kan inte heller idka sin verksamhet utan kunder. Kunder kan man inte få ifall ryktet är dåligt och ett gott rykte kan endast bibehållas om man tillförlitligt kan bevisa att man idkar en hållbar och ansvarsfull verksamhet.

4.2.3 Hållbarhetsrapporteringens determinanter

Det centrala syftet med intervjuerna var att ta reda på vilka faktorer egentligen påverkar företagens hållbarhetsrapportering, alltså vad är orsaken bakom själva rapporteringen. Jag frågade intervjuobjekten direkt om varför de tror att företagen rapporterar hållbarhetsaktiviteter, d.v.s. vilka de bakomliggande orsakerna är. A förklarar att rapporteringen baserar sig i tanken om varför man egentligen idkar hållbar verksamhet. Hållbarheten är en del av UPM:s verksamhet och då man idkar den hållbara verksamheten, så bör detta rapporteras åt alla intressenter. A berättar att lagstiftningen också förstås påverkar, men tillsvidare är inte lagarna så specifika och det finns utrymme för olika variationer av rapportering. A påpekar också att rapporteringen påverkas också av det faktum att hållbarhet inte alltid är så lätt att mäta. Rapportering om miljömässiga faktorer är längre utvecklat än t.ex. rapporteringen om sociala faktorer, då de miljömässiga faktorerna är lättare att mäta. Dessutom har UPM rapporterat om sin miljöpåverkan redan i ett par årtionden. Rapporteringen påverkas alltså av att alla hållbarhetens delområden inte är lika långt utvecklade, vilket styr innehållet.

B berättar däremot att hållbarhetsrapporteringen hos Metsä Group baserar sig på historien. Speciellt på 80-talet då miljölagstiftningen i Finland började utvecklas. På den tiden har myndigheter som reglerar miljömässiga aspekter bestämt om striktare lovgivande gällande användning av naturresurser och koncept om kontinuerlig och regelbunden uppföljning kom till. B fortsätter berätta att efter att lagstiftningen hade utvecklats i slutet av 80-talet, så började de fundera på varför inte också utnyttja dessa rapporter externt, då rapporterna hur som helst var offentlig information. Därefter började Metsä Group proaktivt berätta om sina hållbarhetsaktiviteter (eller aktiviteter som berörde miljömässiga och andra ansvarsrelaterade aspekter) åt sina intressenter. B antar att den första hållbarhetsrapporten i Finland publicerades år 1990 av Metsä Serla (nuförtiden Metsä Board). B menar att det alltid måste finnas en aktör som visar vägen och därefter kommer de andra att följa med.

Enligt C är den mest centrala orsaken bakom Stora Ensos hållbarhetsrapportering att uppehålla förtroende mellan dem och dess intressentgrupper. Rapportering är en del av dialogen som bör existera mellan företag och intressenter. C berättar att hållbarhetsaspekten inkluderas nuförtiden också i lönsamhet, speciellt på lång sikt. Företag bör vara villiga att förändras med tanke på nya utmaningar som klimatförändringen för med sig. Därmed erbjuder företaget information åt sina investerare och försöker på bästa möjliga sätt kommunicera både möjligheter samt risker som berör hållbarhet. C berättar att Stora Enso ser sig själv ha en betydande roll i att lösa problem som berör klimatfrågor, och rapporteringens roll är att både kvantitativt och kvalitativt försöka kommunicera de risker och möjligheter som är förknippade med olika lösningar.

Vi diskuterade också om hur dessa företag förhåller sig till varandra, alltså sina konkurrenter. Alla intervjuobjekten svarar på liknande sätt. Alla menar att företagen sinsemellan skapar en fördelaktig konkurrens gällande nästan all verksamhet, speciellt hållbarhetsrapportering. De läser varandras rapporter och lär sig av sina konkurrenter. ”Vi kan alltid lära oss av varandra och någon hittar alltid på ett bättre sätt” (intervjuperson A). B nämner att det finns respekt mellan substanskunniga professionella, oavsett företag (inom branschen). Det framkommer från allas svar att alla anser sig vara på en hög nivå vad beträffar hållbarhetsaktiviteter och dess

rapportering och att någon alltid hittar på ett bättre sätt att idka verksamheten som alla sedan kan lära sig av. A berättar att det är rätt så vanligt att de utvärderar (eng. benchmark) konkurrenternas rapporter eftersom de själva måste berätta om sina aktiviteter minst lika omfattande och effektivt. A nämner också att företagen tidvis samarbetar för att förbättra hållbarhetsrapporteringen. C säger också att de läser konkurrenternas rapporter. Slutligen säger B att hållbarheten inom Metsä Group utvecklats till något som man ständigt vill förbättra. Till företagets vardagliga verksamhet tillhör en kontinuerlig utveckling av hållbarhetsaktiviteterna och dess rapportering. De söker konstant efter bättre miljömässiga lösningar och rapporteringen är bara en reflektion av detta.

Diskussionerna övergick sedan till frågeställningar om andra möjliga determinanter som uppkommer i tidigare litteratur, d.v.s. faktorer som media, lönsamhet, företags storlek och ägarstruktur.

Media

Media spelar en betydande roll i företagens verksamhet. Det talas konstant om hållbarhetsfrågor på olika plattformar. B säger att Metsä Group därför måste vara kapabla av att tillförlitligt och trovärdigt bevisa att de är i linje med de gemensamma målen som samhället har: ”Vi måste som ett företag bevisa på ett trovärdigt sätt att vi är i linje med det gemensamma målet” (intervjuperson B). B påpekar att varje gång som företaget träffar mediarepresentanter, så berättar de proaktivt om deras verksamhet för att de vet att dessa saker är viktiga. B menar också att detta inte har med marknadsföring att göra utan beskrivning av verksamhet på ett trovärdigt sätt. Metsä Groups marknadsföring kan ibland vara en aning fånig enligt B, men då generaldirektören eller en verkställande direktör från ett av koncernens företag uttalar sig till media, så bör varje ord ha en validerad bas. A berättar att media inte påverkar själva rapporteringen, men att de/företaget nog måste reagera på det som berör dem i media. Media spelar en viktig roll i företagens hållbarhetskommunikation. C berättar att media i viss mån kan ha en inverkan på Stora Enso's rapportering. Stora Enso använder sig av sociala medier och andra plattformar för att evaluera det egna innehållet på rapporterna. En nyhetsartikel påverkar inte desto mera, men ifall ett tema regelbundet dyker upp, kan detta påverka rapportens innehåll.

Lönsamhet

Alla intervjuobjekt är eniga över att lönsamhet och hållbarhetsrapportering inte fungerar så att då företagen är lönsamma så rapporterar de över hållbarhet, utan man rapporterar i varje fall. C berättar att tidigare (flera år tillbaka) kan sämre resultat ha påverkat rapporteringen genom att mindre resurser allokerats till det. C säger att detta högst troligen inte kunde hända mera. Alla konstaterar att branschen är lönsam och att hållbarhetsrapporteringen eventuellt kan ha ökat tillväxten. A säger att ju mera resurser ett företag har, desto bättre möjligheter har företaget att investera i olika saker, bl.a. rapportering. A menar att i och med att UPM har satsat på hållbarhetsrapportering, kan tillväxten och lönsamheten förbättrats p.g.a. detta. Orsaken bakom det är troligtvis det faktumet att hållbarhet varit en betydande del av samhället under en längre tid. B berättar att det är svårt att säga ifall hållbarhetsrapporterna förbättrar lönsamheten, men troligtvis är det så. ”Varje företag som på ett trovärdigt sätt kan lyfta fram hållbarheten i sin rapportering drar fördel av det, också ekonomiskt” (intervjuperson B). B säger också att det kan finnas en lönsamhetsfördel med att låta sin hållbarhetsrapport bli externt granskad, även om detta är frivilligt. C stämmer in och säger att den frivilliga externa granskningen ökar trovärdigheten och legitimerar verksamheten, vilket kan påverka lönsamheten. A påpekar dock att skillnaderna i lönsamhet mellan företagen inom finska träförädlingsindustrin troligtvis inte härstammar från hållbarhet, då inget av företagen är helt ohållbart. Lönsamheten inom branschen handlar ganska långt om förmågan att förändra sig och hitta nya lösningar. Det handlar om innovationer och om att våga styra verksamheten mot nya riktningar, säger A. C berättar att hållbarhet redan är en betydande del av verksamheten, inte en konsekvens av lönsamhet. För att trygga sin framtida existens, bör den ekonomiska, sociala och miljömässiga dimensionen vara i balans. Goda resultat kan inte uppnås på bekostnad av en av dimensionerna, säger C. Hållbarhet är lönsamt, påpekar C, och det finns flera exempel runt om i världen på detta.

Storlek

Alla intervjuade företagen kan klassas som stora företag, även om antalet anställda varierar en del. Personalmängden som krävs för att åstadkomma hållbarhetsrapporten är liknande hos företagen. Hos Metsä Group arbetar i snitt 1,5 personer inom deras 29 olika produktionsfabriker med att samla in data som används för rapportering. På koncernnivån arbetar ungefär 17 personer med att hantera data och framställa

rapporten, berättar B. A berättar att hos UPM har de ungefär 18 personer som arbetar med rapporteringen på koncernnivån och övrig personal bland deras olika affärsverksamheter, beroende på område. C berättar att ett team på ca 30 personer ansvarar över årsberättelsen och att varje enhet samt hållbarhetsaspekt (användning av vatten, skog, mänskliga rättigheter) har en egen ansvarsperson.

Ägarstruktur

Ägarstrukturens inverkan på rapporteringen väcker en aning olika tankar bland intervjuobjekten. A menar att kravet på rapportering baserar sig på att företaget är noterat på börsen, och då börskursen bestäms enligt marknaden så är behovet av en trovärdig och jämförbar rapport stort. A säger att hur många ägare och vilka dessa ägare är inte spelar en större roll, utan det handlar mera om att då man är en publik aktör så bör man rapportera enligt det: ”den största orsaken till rapporteringskravet är det faktum att vi är börsnoterade. Då aktiepriset bestäms på marknaden, så är behovet av en trovärdig och jämförbar rapport högst” (intervjuperson A). B gissar däremot att ägarstrukturen har en betydelse. B säger att ifall ägarna består av större institutionella investerare, så bör man veta vad som står på deras agenda för att bäst ”servera” den intressentgruppen: ”Min gissning är ja. Ifall ägarna består av stora institutionella investerare så bör man i rapporteringen, för att servera den intressentgruppen, veta vad som finns på deras agenda” (intervjuperson B). B berättar också att då ägarna består av en andelslag så är inte hållbarhetsrapporten deras viktigaste informationskälla, eftersom de får informationen redan i förväg. Metsä Group använder hållbarhetsrapporten mer för att informera övriga intressentgrupper som t.ex. media, globala kunder och beslutsfattare. C säger kortfattat att decentraliserad ägarstruktur definitivt påverkar rapporteringen. Alla ägare måste balanseras så att allas behov kan tas hand om.

Slutligen diskuterade vi om vad det egentliga syftet med hållbarhetsrapportering är. Med andra ord, vad vill företagen åstadkomma med rapporteringen. A berättar att på långsikt är det viktigt att tro på att hållbarhet är det enda sättet för att trygga en långvarig tillväxt och lönsam verksamhet. Ifall man inte agerar hållbart kommer inte framtiden att se bra ut. Rapporteringen är en reflektion av de hållbara aktiviteter som görs. B berättar att de vill att deras hållbarhetsrapportering minst är på god nivå. De önskar även att rapporten skulle vara ett känt verktyg för att kommunicera om vad och

speciellt hur företaget idkar sin verksamhet. B säger att hållbarhetsrapporten är ett viktigt redskap för att man globalt måste kunna visa åt intressenterna vad företaget egentligen gör. C berättar att Stora Enso har en ärlig vilja att idka hållbar utveckling. Det är en ansvarsuppgift. Ändamålet med rapporteringen är att bevisa hur företags aktiviteter syns i offentligheten. C berättar att då man tänker på offentliga sektorn, så bör företaget definitivt kommunicera hur företags verksamhet påverkar den. Det är också viktigt att berätta för kunder hur den köpta produkten inverkar på omgivningen.

4.2.4 GRI som ramverk

Alla företag som behandlas i avhandlingen använder sig av GRI-standarderna som ramverk i sin hållbarhetsrapportering. A förklarar att orsaken varför de använder sig av GRI är för att hållbarhetsrapportering är fortfarande, men speciellt ännu några år tillbaka, i en rätt så tidig fas och att det funnits ett behov på någon sorts struktur som man kan rapportera enligt. A berättar vidare att behovet av strukturen fanns främst för att rapporterna lättare skulle kunna jämföras med varandra. Dessutom bidrar ramverket med trovärdigheten till det som rapporteras och utan ett ramverk skulle företag rapportera vad som helst enligt eget tycke, säger A. C säger däremot att GRI-standarderna inte lyckats åtgärda jämförbarhetsproblemet. B berättar att GRI inte är ett ramverk som styr Metsä Groups rapportering, utan det är snarare deras fundamentala verksamhet som ligger som botten till rapporterna. Intervjuobjekten är alla överens om att de rapporterar i första hand endast enligt de indikatorer där de har största påverkan. B säger att GRI inte alltid varit lika fokuserad på branschspecifitet och är tacksam över att utveckling nu har gått i rätt riktning. C förklarar att det bästa med GRI är dess generella principer. Standarderna täcker flera områden, de är aktuella och intressentgrupper beaktas effektivt: ”Den har bra allmänna och kvalitet principer. Standarderna är omfattande, aktuella och intressentgrupper beaktas noggrant. Detta är GRI:s bästa bidrag” (intervjuperson C). C säger också att administrationen och utvecklingen av GRI-standarderna är mycket bra och en klar styrka. A säger att utveckling av GRI är konstant, men att utvecklingen också har sina negativa sidor. De nya GRI standarderna inför allt mer specifika krav på rapportering, till och med så specifikt att det inte alltid finns data för att besvara varje punkt. Dessutom ökar arbetsmängden i och med att man måste följa upp allt mer. C säger att indikatorerna

inte åtgärdar problemet med jämförbarheten. B berättar att GRI är bra för att intressenterna uppskattar det och därför ger det mervärde att använda det. Valet av ramverk är dock en sekundär sak och det viktiga är att rapportera det som är väsentligt för företaget, säger B. Metsä Group har inte valt GRI p.g.a. av någon speciell orsak, utan det passar för tillfället bäst. B säger också att ett annat bra alternativ är en blandning av GRI och IR (integrerad rapportering). Det svåraste med GRI är datainsamlingen, påpekar A. Datainsamlingen blir allt mer krävande då indikatorerna blir mer specifika. A säger också att de sociala aspekterna fortfarande är svåra att mäta. Avslutningsvis säger C att utan GRI-ramverket skulle inte Stora Enso vara där de är idag. Standarderna är viktiga för att de för med sig viss likformighet. Dessutom bidrar GRI till Stora Ensos rapportering genom att ställa frågor och starta intern diskussion.

4.2.5 FN:s Agenda 2030

Agenda 2030 syns tydligt i företagens rapportering. Valet av specifika mål grundar sig på rätt så liknande tankesätt. Alla intervjuobjekten berättar att man inte gjort förändringar i sin egen verksamhet för att uppfylla ett specifikt mål, utan istället har man analyserat vilka mål man mest kan påverka genom sin egen verksamhet. Alla företagen har varit med ända sedan Agenda 2030 lanserades. B presenterar material på hur företagets planer ska bidra till att uppnå målen och hur de redan gjort det. Metsä Group har t.ex. som plan att år 2030 ska inga fabriker utnyttja fossila bränslen och fabrikena kommer inte heller att ha några koldioxidutsläpp. B berättar och visar tydliga planer och mål på hur specifika Agenda 2030 mål (de mål som tas upp i innehållsanalysen) kommer att uppnås i deras verksamhet. A berättar att UPM år 2019 gjort en mer omfattande analys på vilka mål de mest kan påverka. Enligt A har UPM använt mer resurser för att ytterligare inkludera Agenda 2030 i sin verksamhet och under år 2020 kommer de i ökad takt att kommunicera om målen. Det framkommer från alla intervjuer att företagets interna strategi i hög grad består av att utnyttja hållbara innovationer och lösningar i sin verksamhet. Det krävs inga egentliga förändringar i verksamheten för att uppnå Agenda 2030 mål. Det gäller att analytiskt välja vilka mål man mest kan påverka.

Vi diskuterade också ifall FN:s Agenda 2030 på någon nivå fungerar som incitament (determinant) till att öka hållbar utveckling och hållbarhetsrapportering. A säger att på något plan kan målen fungera som incitament, då allt fler företag väljer att tillämpa dem. Då allt fler väljer att inkludera målen i sin verksamhet, leder det till att det uppstår ”gruppsyck”. A menar ändå att detta skulle kunna handla om vad som helst och behöver inte nödvändigtvis handla om hållbarhet överhuvudtaget. A säger dock att gruppsycket är en positiv sak för hållbarhetens skull för att detta orsakar att företag måste allokera mera resurser till hållbar utveckling och hållbarhetsrapportering. B menar däremot att Agenda 2030 hittills varit ett kommunikationsmedel mer än något annat. B säger att det krävs konkreta beslut för att förändring ska ske. B förklarar att det krävs någon sorts adapter mellan Agenda 2030 och företag och ger som exempel EU kommissionens nya European Green Deal program. A avslutar med att påpeka att viktigaste orsaken till hållbar utveckling är klimatförändringen och att detta naturligtvis är startpunkten för det hela. C berättar att Agenda 2030 förbättrar hållbar utveckling och dess rapportering och att den definitivt påverkar hur företaget bör agera och vad som rapporteras. C förklarar att FN har lyckats mycket bra med att sammanställa en så bred helhet i ett paket och dessutom lyckats med dess kommunikation om målen: ”Främjar nog hållbar utveckling och rapportering. Förstår påverkar det hur vi bör agera och vad vi rapporterar samt vad som intresserar intressenter och vad som anses väsentligt” (interjuperson C).

Reglering har också en betydande inverkan, säger C: ”Politiken har en stor inverkan. Olika beslut utvecklar vad och hur omfattande företag utvecklar hållbarhet och dess rapportering” (intervjuperson C). Politiska beslut styr till vilken grad företag utvecklar sin verksamhet och hur man rapporterar om den. Då politiska organ inkluderar tankar om ekonomiska risker och möjligheter relaterade till klimatförändringen, så leder detta till att det uppstår beslut som t.ex. det nyligen beslutna European Green Deal av EU kommissionen. Politiska beslut påverkar och är viktiga, säger C.

5 ANALYS

Syftet med denna avhandling var att med hjälp av intressent-, legitimitets- och ansvarsteorier analysera och ta reda på vilka determinanter som påverkar hållbarhetsrapporteringen inom den finska träförädlingsindustrin. Dessutom granskas vilket ramverk utnyttjas för rapportering och hur det används. Slutligen undersöks också till vilken grad företagen tillämpar FN:s Agenda 2030 i sin verksamhet och hur det beaktas. För att besvara syftet har en innehållsanalys gjorts på företagens (UPM, Metsä Group, Stora Enso och Ahlström & Munksjö) hållbarhetsrapporter från år 2018 och därtill har expertintervjuer utförts med alla förutom Ahlström & Munksjö.

5.1 Hållbarhetsrapporteringens determinanter inom finska träförädlingsindustrin

Nedan kommer jag att presentera en analys över determinanter som baserar sig på tidigare forskning och hur de tar sig uttryck i case-företagens hållbarhetsrapportering. Dessutom lyfter jag fram den teoretiska referensramen (legitimitets-, intressent- och ansvarsteorin) och analyserar empirin med hjälp av teorin. Jag analyserar de determinanter separat som antingen tyder på ett samband med hållbarhetsrapporteringen eller är annars värda att diskuteras. De determinanter som inte på basen av innehållsanalysen och/eller intervjuerna behandlats i lika stor grad som andra determinanter, tas upp under ”övriga determinanter”. GRI-ramverkets och Agenda 2030:s roll analyseras i egna kapitel.

Media

Media är en viktig kommunikationskanal för företag. Hållbarhetsfrågor lyfts konstant upp inom olika kanaler och företagen måste ibland snabbt agera för att besvara frågor. Företagen använder olika mediekanaler för att kommunicera om sin verksamhet åt olika intressentgrupper. Enligt Dienes et al. (2016) är media en determinant som korrelerar positivt med hållbarhetsrapportering. Detta faktum framkommer också från empirin. Innehållet av hållbarhetsrapporterna kan i viss mån påverkas av vad som tas upp bland olika kanaler. Media används i första hand för att på ett trovärdigt sätt kommunicera om sin verksamhet till omgivningen och på detta

vis legitimera verksamheten. Media är också en plattform som används för påvisande av ansvarstagande, då vart och ett utlåtande bör ha en giltig grund. En av strategierna för att skapa legitimitet av Deegan och Unerman (2011) är att utbilda och informera samhället om dess verksamhet och resultat samt om förändringar i sitt beteende. Faktumet att företagen strävar efter att proaktivt berätta om sin verksamhet och hållbar utveckling tyder på att detta är ett effektivt sätt för att skapa legitimitet för företagens intressenter och övrig omgivning. Även om tidigare forskning påstår att rapporteringen ökar i och med att företagen syns mer i media, kan det samma inte direkt konstateras på basen av empirin. Medias roll som determinant för företagens rapportering är väsentlig då företagen emellertid analyserar trender och olika teman som är omdiskuterade och använder det som bas för rapporteringen. Enligt Arvidsson et al. (2018) kan legitimitet skapas genom att anpassa den egna verksamheten så att den överensstämmer med omgivningen. Det finns tecken på detta hos case-företagen, men främst används media som en kommunikationskanal. Denna kommunikationskanal fungerar rätt så bra för att påvisa en legitim verksamhet åt omgivningen.

Lönsamhet

Tidigare studier (Dienes et al. 2016; Hahn & Kühnen 2013); Eccles et al. 2014) har beaktat lönsamhet och hållbarhetsrapportering. Studierna finner tvetydiga resultat på att lönsammare företag rapporterar i högre grad. Inom finska träförädlingsindustrin är det tydligt att lönsamhetsaspekten och hållbarhetsrapporteringen går hand i hand. Innan hållbarheten blev en integrerad del av verksamhetsstrategier så kunde sämre år leda till att mindre resurser allokerades till hållbarhetsrapportering. Situationen ser inte lika ut idag. Rapportering är inte en konsekvens av lönsamhet, utan lönsamhet är en konsekvens av hållbara aktiviteter, i alla fall i viss mån. Detta överensstämmer med Eccles et al. (2014) resultat. Hållbarhet är en betydande del av verksamheten och företagen utvecklar konstant nya hållbara lösningar för att öka lönsamheten. Genom att ansvarsfullt ta hand om sitt råmaterial minskar man på kostnader. Man undviker också inköp av råmaterial genom att utveckla system, t.ex. slutna system, som möjliggör återanvändning av råmaterial. Det framkommer också att en extern granskning av rapporten kan ha en positiv effekt på lönsamheten, då den ökar trovärdigheten av rapporten, vilket kan förknippas med hela teoretiska referensramen. En extern granskning krävs inte i lagen och förväntas nödvändigtvis inte av omgivningen, men enligt Lindblom (1994) och Deegan och Unerman (2011) kan

företag sträva efter att förändra de externa förväntningarna som omgivningen har på företag får att skapa legitimitet, och den frivilliga externa granskningen gör just det. Messner (2009) påpekar att det finns ett ansvarskrav på företag, vilket betyder att det finns specifika förväntningar på företagen. Den externa granskningen kan ses som ett sätt att bära ansvar, vars slutliga syfte är att förstärka legitimiteten, vilket intressenterna förväntar. Hållbarhet handlar också om en hållbar ekonomi, vilket företagen måste säkerställa för att ha en framtida verksamhet. Enligt Arvidsson et al. (2018) är det möjligt att analysera hur bra ett företag presterar genom att se hur väl de primära intressenterna beaktas. En av redovisningens viktigaste uppgifter är att tillgodose intressenter med information. Enligt Schadewitz och Niskala (2010) finns det ett samband mellan företagens hållbarhetsrapportering och dess marknadsvärde på finska börsen och att hållbarhetsrapporteringen minskar informationsasymmetrin mellan företag och investerare. Adams och Whelan (2009) menar att den huvudsakliga orsaken för rapportering är maximering av aktieägarvärdet, då aktieägarna anses vara primära intressenter. Med andra ord tyder detta på att det finns ett lönsamhetsincitament i hållbarhetsrapportering i och med att informationen är värdefull.

Företagen har adopterat dimensionerna från TBL i sina strategier. Ekonomiska, sociala och miljömässiga aspekter bör balanseras för att verksamheten ska vara lönsam.

Ägarstruktur

Det finns både likheter och olikheter i hur case-företagen förhåller sig till ägarstrukturens inverkan på rapporteringen. Ägarstrukturen skiljer sig också en del mellan företagen, speciellt mellan Metsä Group och de övriga. En trovärdig och jämförbar rapport bör produceras då man är noterad på börsen, för att låta marknaden bestämma börskursen. Enligt Dienes et al. (2016) leder en mer decentraliserad ägarstruktur till ökad informationsasymmetri, vilket minskas genom ökad rapportering. Case-företagen håller med för det mesta. Ägarna är en viktig intressentgrupp för företagen. Olika ägare har olika intressen och därmed strävar företagen efter att servera dem alla med väsentlig information. Företag bör hur som helst förklara och ta ansvar över sina handlingar och rapportera detta främst för sina ägare (Messner 2009). Empirin tyder också på att en mer decentraliserad ägarstruktur ökar eller i alla fall påverkar kravet på rapporteringens innehåll. Ägarnas

informationskrav påverkar hållbarhetsrapporteringen och dessa krav bör tas i beaktande då de klassas som primära intressenter (Clarkson 1995).

Intressenter, ansvar och legitimitet

Allmänheten i Finland är intresserad av hållbarhet överlag, men också av skogar samt mark- och vattenområden. Därmed kan behovet av ansvarstagande ses som en determinant för hållbarhetsrapporteringen. Detta behov är betydande, då företagen är stora aktörer i Finland och dessutom använder sig av en värdefull finsk råvara; skog. Företagen måste påvisa hur deras verksamhet påverkar omgivningen och på detta vis skapar de legitimitet inför sina intressenter. Det finns specifika förväntningar på företagen (Messner 2009). Intressenterna spelar en viktig roll för påvisandet, d.v.s. rapporteringen. Intressentteorin beskrivs som den dominanta teorin för att förklara hållbarhetsrapportering (Hahn & Kühnen 2013). Det finns flera slags intressenter som är intresserade av dessa företags verksamhet och då intresset tar sig uttryck genom krav på hållbarhetsrapportering, bör företagen ansvarsfullt rapportera. Ansvarstagandet hör i viss mån ihop med en lönsam verksamhet, för att ifall man inte kan trovärdigt bevisa hur man agerar, kan inte heller verksamheten fortgå. Roberts och Scapens (1985) menar att ansvar handlar om givande och krävande av orsak för sina aktiviteter. Det traditionella argumentet för ansvar är att man bör vara transparent (Messner 2009). Roberts (2009) menar dock att ifall företagen fokuserar endast på det som är transparent, kan detta leda till att ledningen tappar greppet över företagets komplexitet, vilket i sin tur kan leda till att ledningen lättare ignorerar det som inte är transparent genom siffror, d.v.s. en betydande del av hållbarhetsinformation. Case-företagen tangerar alla hållbarhetsdimensionerna i sin rapportering, vilket framkommer både från innehållsanalysen och intervjuerna. Intelligent ansvarstagande betonar lärande och öppen kommunikation (Roberts 2009), som tydligt kan avläsas i empirin. Lärandet är också en av strategierna för att förstärka legitimiteten (Deegan & Unerman 2011), vilket företagen gör då de proaktivt berättar om sina aktiviteter.

Företagen är i viss mån beroende av att åtnjuta olika intressentgruppers legitimitet (Arvidsson et al. 2018) och detta kan inte åstadkommas utan kommunikation om hållbar utveckling, då detta är något som intressenterna kräver. Det finns flera intressentgrupper för vart och ett företag, varav majoriteten är viktig. Hållbarhetskrav kommer från alla håll. Företagens kunder kräver bevis på hållbarhet, likaså kräver allmänheten. För att företagen ska kunna idka sin verksamhet och åtnjuta legitimitet,

bör de på ett trovärdigt sätt bevisa sitt ansvarstagande. Shearer (2002) menar att ett bredare synsätt på ansvar är att fokusera mera på ”de andra” och inte sig själv. Även om hållbarhetsrapportering berättar om företagets egna verksamhet, så innehar den viss fokus på omgivningen, vilket är en form av det bredare ansvarsperspektivet som Shearer (2002) talar om.

Konkurrenter

Det är uppenbart att inom denna bransch i Finland spelar konkurrenterna en betydande roll i varandras verksamhet. Case-företagen idkar emellertid samarbete, då var och ett företag besitter substanskunniga experter. Företagen analyserar sinsemellan varandras rapporter, vilket också innehållsanalysen tyder på. Främst för att speciellt de intervjuade företagens rapportering är mycket omfattande med liknande inslag. I intervjuerna hördes begreppet ”gruppsyck” några gånger och förklaringen löd: ifall konkurrenten rapporterar något specifikt, bör vi ifrågasätta om det är något som också vi bör rapportera. Detta är ett tecken på att företagen också sinsemellan strävar efter att bära ansvar och skapa legitimitet för branschen i sin helhet, vilket företagen naturligtvis gynnas av. Hållbarhetsrapporteringen är ett möjligt sätt för företag att skapa konkurrensfördelar (Arvidsson et al. 2018). Därmed är rapporteringen på rätt så god nivå, i alla fall hos de tre största case-företagen, då de strävar till att förbättra rapporteringen. Enligt intervjuerna hittar alltid någon på ett bättre sätt att rapportera (strävan efter konkurrensfördel) och övriga följer sedan efter. Ahlström & Munksjö har jag inte intervjuat, men baserat på intervjuerna kan man tänka sig att även de påverkas i någon grad av konkurrenterna, även om deras rapport inte är lika omfattande som de övrigas.

Reglering

Regleringen är inte värst specifik eller krävande i Finland. Företagen rapporterar betydligt mer information än vad som krävs i lagen. Reglering är en uppenbar determinant, men bara till en viss punkt (Hahn & Kühnen 2013). Reglering behöver däremot inte alltid vara på nationell nivå, som är fallet i Finland. Politiska beslut kan åstadkomma nya investeringsprogram såsom nya European Green Deal, som kommer att främst leda till hållbar utveckling men också rapportering runt om EU. Politiska beslut spelar en betydande roll. Beslut påverkar till vilken grad och hur case-företagen idkar hållbar verksamhet och rapportering. Enligt den finska regleringen är

hållbarhetsrapportering obligatoriskt, men i helt fri form. Oavsett den fria formen är alla case-företagens rapporter betydligt mer omfattande än vad regleringen förutsätter. Detta innebär att de övriga determinanterna driver rapporteringen mycket mer än reglering. Intressenternas ansvars- och informationskrav är tydliga tecken på att det krävs mer omfattande rapportering än vad lagen förutsäger. Legitimitet skapas effektivare genom att rapportera trovärdigt och mer än det behövs enligt lag.

Övriga determinanter

Företagets storlek, bolagsstyrning

Även om företagens storlek varierar en del då man mäter t.ex. i personal eller omsättning, kan jag inte dra en klar slutsats av att det är direkt storleken som påverkar hållbarhetsrapporteringen. Ahlström & Munksjö är det minsta företaget och har den svagaste rapporten av företagen, så därmed finner jag ett svagt samband. De övriga företagen varierar en del i storlek, men har alla ett brett verksamhetsområde och liknande, omfattande hållbarhetsrapporter. Enligt Dienes et al. (2016) har större företag starkare incitament att publicera frivillig information över sina prestationer. De intervjuade företagen allokera resurser till hållbarhetsrapportering i lika grad, vilket logiskt tänkt är möjligt på grund av att alla företag kan kategoriseras som stora. Större företags rapportering kan snarare ses igenom teoretiska referensramen istället för bara storleken. Stora företag åtnjuter en större publik och har därmed ett större ansvarsområde (Dienes et al. 2016). Det finns flera intressenter att beakta och det är synnerligen viktigt att upprätthålla en legitim verksamhet. Dessa stora och allmänt viktiga företag i Finland har ett betydande incitament att rapportera om sina aktiviteter, då hållbarhetsrapporteringen är ett verktyg för att förstärka samhällets uppfattning om företaget, dess produkter och ledningens perspektiv (Arvidsson et al. 2018).

Bolagsstyrningens inverkan på rapporteringen framkommer inte tydligt utifrån empirin. I diskussionerna framkommer det ofta att hållbarhet är en betydande del av företagens strategi, vilket kan tolkas som att bolagsstyrningen är en naturlig determinant av hållbarhetsrapporteringen.

Överlag tyder resultaten på att teorierna om intressenter, legitimitet och ansvar kan användas för att analysera hållbarhetsrapportering. I det avslutande kapitlet ger jag förslag på följdfrågor.

5.2 Hur ramverk används i rapporteringen

GRI är tydligt det ramverk som företagen främst utnyttjar i sin hållbarhetsrapportering. Alla företag som behandlas använder GRI i rapporteringen i olika grad. De tre största bolagen rapporterar betydligt fler indikatorer än Ahlström & Munksjö. På grund av brist på tillgänglighet till en intervju är det svårt att dra en slutsats på varför det är så. Det framkommer att det funnits ett behov för ett ramverk, då hållbarhetsrapporteringen under senaste åren, och fortfarande i viss mån, är primitiv. Behovet har främst grundat sig på jämförbarheten av rapporteringen och en klar struktur. Utan ramverk skulle alla strukturmässigt rapportera enligt eget tycke. Intressenternas informationskrav är väsentligt att besvara (Arvidsson et al. 2018). Detta sker effektivare då informationen presenteras i ett standardiserat och jämförbart format.

I intervjuerna framkommer att företagen inte förändrar sin verksamhet på basen av olika ramverk (GRI), utan snarare rapporterar de indikatorer som är väsentliga för respektive företag. Rapporteringen sker enligt de indikatorer som företaget visar sig ha den största påverkan över. Det som påverkas mest, det rapporteras. I och med att GRI-standarderna utvecklas och blir mer specifika, kan det i viss mån försvåra företagens rapporteringsmöjlighet. Specifika indikatorer innebär ökad och mer omfattande datainsamling, vilket är både resurskrävande och ibland oväsentligt för verksamheten. Detta kan eventuellt vara en bakomliggande orsak för att GRI-standarderna inte används hos Ahlström & Munksjö. Dessutom kan det hända att den typen av data inte helt enkelt finns tillgänglig. Speciellt vissa typer av sociala indikatorer är väldigt svåra att följa upp eller så finns det ingen data. Exempelvis den sociala aspekten i GRI-standarderna inkluderar indikatorer som varit svåra för fallstudiens företag att mäta och rapportera. Det verkar finnas en tendens för större företag med mer resurser att utnyttja GRI-standarderna i högre grad än andra. Denna skillnad är tydligast mellan Ahlström & Munksjö och de övriga företagen. Det krävs flera personer och omfattande system för datainsamling, hantering av data och rapportering. Denna process är resurskrävande och större företag, som allokerat resurser, har bättre möjlighet att rapportera enligt ramverkets indikatorer.

5.3 Beaktandet av FN:s Agenda 2030

FN:s Agenda 2030 beaktas i alla företagen förutom Ahlström & Munksjö, som tillämpar Global Compact principerna. Dessa hållbarhetsmål har en liknande tendens som GRI-standarderna, nämligen företagen styrs inte i den mån att verksamheten skulle ändras för att uppfylla specifika mål. Istället har företagen valt de mest passande och påverkningbara hållbarhetsmålen, baserat på intern strategisk analys. Det att företagen inte specifikt ändrar sin verksamhet på basen av FN:s hållbarhetsmål betyder inte att de inte skulle vara hållbara eller att FN:s hållbarhetsmål inte skulle nås. Redan hållbarhetsrapporterna genererar information om vilka framsteg företagen gjort och hur målen uppnås. Intervjuerna gav en betydligt djupare bild på hur omfattande företagen faktiskt utnyttjar innovativa och hållbara lösningar för att nå hållbarhetsmålen.

Agenda 2030 fungerar i viss grad som ett incitament för företag att kommunicera om sin verksamhet och i bästa fall allokera ytterligare resurser för hållbara insatser. En dominoeffekt uppstår då en ökad mängd företag inkluderar hållbarhetsmålen i sin verksamhet. Denna effekt kunde tänkas resultera från att då allt fler organisationer tillämpar målen i sin rapportering, förblir det ett effektivt sätt för att skapa trovärdighet, bära ansvar och förbättra legitimiteten. Då några gör det så finns det god anledning för övriga att också göra det. Inkluderingen av Agenda 2030 i sin rapportering är tydligt ett legitimitetsförstärkande engagemang. Allmänhetens normer och värderingar samt förväntningar på företagen förändras kraftigt och det är viktigt för företagen att vara medvetna över dessa förändringar (Arvidsson et al. 2018). Dessutom är rapportering enligt Agenda 2030 ett effektivt sätt att informera och utbilda samhället över företagens hållbarhetsmål och aktiviteter, en strategi för legitimitetsskapande (Deegan & Unerman 2011).

Likaså som GRI är Agenda 2030 främst ett kommunikationsmedel och inte direkt ett tryck på företag i finska träförädlingsindustrin att bli hållbara. Det framkommer dock från intervjun med Stora Enso att Agenda 2030 kan fungera som ett verktyg för att öka hållbar aktivitet och förbättra rapporteringen. Incitamenten för företagen inom denna bransch för att vara hållbara kommer från deras interna strategi samt varandra som konkurrenter. Var och ett företag har förstått att råvarorna som de använder bör handskas med på ett hållbart sätt, så att framtida verksamheten är tryggad. Kostnader minskas genom återanvändning av råmaterial och innovationer driver nya samt effektiva lösningar och verksamhetsförändringar. Dessa företag verkar inte vara beroende av FN:s Agenda 2030 för att vara hållbara, utan behöver målen för att kommunicera om den hållbara verksamhet som redan pågått en god stund. Dock är företagen beroende av legitimitet (Arvidsson et al. 2018) och Agenda 2030 är ett bra bidrag till det. Dessutom utnyttjas denna nya kommunikationsmetod för att tillfredsställa informationskravet som intressenter ställer och därmed bär man återigen ansvar för att förstärka legitimitet. Slutligen kan det ändå konstaterats att även Agenda 2030 driver utveckling av hållbarhet framåt, då företag som tillämpar målen också bör allokera resurser för sin hållbarhetsutveckling. Att rapportera Agenda 2030 mål kunde ses om en form av intelligent ansvar, då den fäster fokus på det som inte nödvändigtvis är transparent genom siffror (Roberts 2009). Dessutom är detta en rapporteringsform som i alla fall i viss mån fokuserar på ”de andra”, d.v.s. fäster uppmärksamhet i samhällets bästa. Kanske detta är det etiska synsättet som vägleder en del av redovisningens rekonstruering, vilket Shearer (2002) kräver.

6 AVSLUTNING OCH DISKUSSION

Tidigare studier av Dienes et al. (2016) och Hahn & Kühnen (2013) har lyckats identifiera ett flertal determinanter för hållbarhetsrapportering. Enligt dessa studier är mediasynlighet, företagets storlek och ägarstrukturen de determinanter som påverkar rapporteringen i högsta grad, medan andra determinanter, som t.ex. lönsamhetens inverkan är tvetydig. Det primära syftet med denna avhandling var att med hjälp av teorier om intressenter, legitimitet och ansvar öka förståelsen av vad som påverkar företagens hållbarhetsrapportering och ifall dessa tidigare identifierade determinanter existerar och fungerar på tidigare förklarade sätt, men specifikt inom träförädlingsindustrin i Finland. Dessutom var syftet att identifiera eventuella nya determinanter och ta reda på hur hållbarhetsrapporteringens ramverk (GRI) används samt ifall företagen beaktar FN:s Agenda 2030 i rapporteringen.

Vilka är determinanterna för företagens hållbarhetsrapportering?

Media är en determinant som i viss mån inverkar på företagens hållbarhetsrapportering. Media är framförallt en viktig kommunikationskanal mellan företagen och deras intressenter. Företagen som behandlas i avhandlingen är alla stora aktörer i Finland och handskas med en råvara som anses mycket värdefull; skog. Därav existerar ett slags krav av intressenter på företagen att ansvarsfullt idka sin verksamhet. Ett effektivt sätt att ta ansvar över sin verksamhet är att publicera en hållbarhetsrapport, vars syfte är att skapa legitimitet. Hahn och Kühnen (2013) beskriver intressentteorin som den dominanta teorin som förklarar hållbarhetsrapporteringen, medan Arvidsson et al. (2018) påpekar att legitimitetsteorin bäst förklarar varför företag väljer att publicera en hållbarhetsrapport. Dessa teorier är starkt förknippade med varandra. På basen av empirin kan jag konstatera att intressenterna anses mycket viktiga av företagen och bl.a. media är ett effektivt kommunikationsmedel för att bibehålla eller öka legitimiteten bland företagens intressenter.

I analysen fann jag att determinanter såsom ägarstruktur, reglering och konkurrenser påverkar rapporteringen. Ägarstrukturen kan i viss mån förklaras genom intressentteorin, då ett ökat antal ägare (decentraliserad ägarstruktur) kan leda till att företagen bör balansera sina informationskrav. Reglering är tillsvidare inte en stark determinant. Företagens rapporter är betydligt mer omfattande än lagen förutsätter, då

det klart och tydligt finns mervärde i det. Konkurrenterna påverkar varandras rapportering. Schadewitz och Niskala (2010) påpekar att det finns ett samband mellan hållbarhetsrapportering och marknadsvärde på finska börsen. Företagen analyserar varandras rapporter för att inte gå miste om till exempel eventuella nya trender men huvudsakligen för att skapa konkurrensfördelar.

Lönsamhet är en tvetydig, men intressant faktor. Tidigare studier har betraktat hållbarhetsrapportering som en konsekvens av lönsam verksamhet. Dienes et al. (2016) analyserar 17 studier i sin litteraturgenomgång som tangerar olika lönsamhetsmått samband med hållbarhetsrapportering. Enligt dessa studier är lönsamma företag mer villiga att rapportera om sin verksamhet och att lönsamhet innebär mer resurser för frivillig rapportering. Empirin tyder på att lönsamheten inom denna bransch är snarare en konsekvens av ökad hållbarhetsrapportering, vilket innebär att det finns mervärde i att beakta intressenters informationskrav, idka en ansvarsfull verksamhet och åtnjuta legitimitet genom rapportering. Enligt Lindblom (1994) samt Deegan och Unerman (2011) är en av strategierna för att uppnå legitimitet att utbilda och informera samhället om sin verksamhet. Roberts (2009) syftar också på att lärande är en form av intelligent ansvarstagande. I fortsatta studier kunde man fråga mer specifikt hur dessa teorier förklarar lönsamhet som en konsekvens av hållbarhetsrapportering.

Intressent- och legitimitetsteorin anses båda vara de teorier som bäst beskriver varför företag hållbarhetsrapporterar. Ansvarsteorin kan också effektivt användas. Enligt Roberts och Scapens (1985) kan ansvar ses som givande och krävande av orsak för visst uppförande och därmed blir rapporteringen relevant. Intressenternas informationsbehov ställer krav på företagen som leder till publicerandet av en hållbarhetsrapport. Enligt Messner (2009) krävs det ansvarstagande av företag, vilket är ett effektivt sätt för att bibehålla eller öka legitimiteten inom företags verksamhetsområde. Dessa teorier är centrala för att förklara hållbarhetsrapporteringen, som tar sig uttryck genom olika determinanter.

GRI och Agenda 2030

GRI-standarderna används av alla case-företagen i olika grad. Huvudsakligen baserar sig användningen på väsentlighet, d.v.s. företagen ändrar inte verksamheten

drastiskt för att rapportera ytterligare indikatorer. Det som påverkas mest, det rapporteras. Informationskravet som uppstår som en konsekvens av företagens verksamhet, försöker man tillfredsställa genom att producera en standardiserad, trovärdig, jämförbar och användbar rapport. Detta är GRI-standardernas huvudsakliga uppgift. Processen, som består av datainsamling, hantering av data och slutligen rapportering är resurskrävande.

FN:s Agenda 2030 beaktas i tre av fyra case-företag. Dessa baserar sig också på väsentlighet, likadant som GRI. Agenda 2030 fungerar i viss grad som ett incitament för företag att kommunicera om sin verksamhet och i bästa fall allokera ytterligare resurser för hållbara insatser. Enligt empirin (specifikt intervjuerna) är Agenda 2030 ett lyckat och effektivt kommunikationsmedel om hållbarhet.

Denna avhandling har identifierat determinanter inom finska träförädlingsindustrin. Vissa determinanter går helt eller i viss mån i linje med tidigare forskning (media, ägarstruktur och reglering) medan andra tar sig nya uttryck (lönsamhet). Dessutom identifieras nya determinanter (konkurrenter och intressenter). Dessa determinanter analyseras genom att använda teorier om intressenter, legitimitet och ansvar, något som är relativt nytt. Dessa teorier kunde fortsättningsvis förknippas med forskning i hållbarhetsrapportering för att förbättra förståelsen över vad som påverkar rapporteringen. Förslag på fortsatta forskningsfrågor ges nedan.

Kan lönsamhet mätas som en konsekvens av hållbarhetsrapportering?

Enligt intervjuobjekten är hållbarhetsrapportering lönsamt men svårt att mäta. Medan tidigare studier beaktat lönsamhet som en determinant för hållbarhetsrapportering, kunde fortsatta studier analysera sambandet tvärtom. Detta kunde göras genom att ta reda på hur olika lönsamhetsmått (ROA, ROE) reagerar på publicerandet av en hållbarhetsrapport inom ett visst marknadsområde (t.ex. finska börsen eller ett större sampel). Ifall det kan påvisas ett positivt samband, kunde detta fungera som ett incitament för att producera alltmer kvalitets hållbarhetsrapporter.

Kan nya determinanter identifieras och förklaras med hjälp av intressent-, legitimitets-, och ansvarsteorierna?

Denna studie har identifierat determinanter och analyserat dessa genom de nämnda teorierna. Samplet har dock bestått av fyra företag inom en bransch i Finland. För att vidare förbättra förståelsen över vad som driver hållbarhetsrapportering, skulle det vara intressant att applicera dessa teorier och ta reda på vad som driver hållbarhetsrapportering inom flera andra branscher, som t.ex. energiproduktion och logistik. Dienes et al. (2016) påpekar också att en kvantitativ meta-analys skulle förbättra validiteten av deras studie, men det skulle först kräva flera studier som genererar giltiga resultat.

Källor

Adams, Carol A. & Whelan, G. (2009). Conceptualising future change in corporate sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 22 (1), s. 118–143.

Ahlström & Munkjsö. Annual Report (2018). <https://www.ahlstrom-munksjo.com/Media/releases/stock-exchange-releases2/2019/ahlstrom-munksjos-annual-and-sustainability-report-2018-has-been-published/> (hämtad 15.1.2019).

Ahrens, T. & Chapman, C. (2002). The structuration of legitimate performance measures and management: day-to-day contests of accountability in a U.K. restaurant chain. *Management Accounting Research*. Vol. 13 (2), s. 151–171.

Arvidsson, A., Beusch, P., Hartman, B., Jonäll, K., Sabelfeld, S. & Skoog, M. (2018). Redovisning för hållbarhet. Sanoma Utbildning. Balto Print. Litauen.

BBC. (2019). European Investment Bank drops fossil fuel funding. 14.11.2019. URL: <https://www.bbc.com/news/business-50427873> (hämtad: 21.11.2019).

Baboukardos, D. & Rimmel, G. (2016). Relevance of accounting information under an integrated reporting approach: A research note. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 35 (4), s. 437–452.

Boiral, O. & Henri, J.-F. (2017). Is Sustainability Performance Comparable? A Study of GRI Reports of Mining Organizations. *Business & Society*. Vol. 56 (2), s. 283–317.

Bonsón, E. & Bednárová, M. (2014). CSR reporting practices of Eurozone companies. *Spanish Accounting Review*. Vol. 18 (2), s. 182–193.

Bryman, A. & Bell, E. (2011). *Business Research Methods*. 3 uppl. New York: Oxford University Press.

30.12.1997/1336. Bokföringslag.

Deegan, C. & Unerman, J. (2011). Financial accounting theory. European edition. 2 uppl. Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.

Dienes, D., Sassen, R. & Fischer, J. (2016). What are the drivers of sustainability reporting? A systematic review. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal. Vol. 7 (2), s. 154–189.

Doz, Y. (2011). Qualitative research for international business. Journal of International Business Studies. Vol. 42, s. 582–590.

Drobetz, W., Merikas, A., Merika, A. & Tsionas, M. (2014). Corporate Social Responsibility disclosure: The case of international shipping. Transportation Shipping Part E. Vol. 71, s. 18–44.

Du, S., Yu, K., Bhattacharya, C.B. & Sen, S. (2017). The Business Case for Sustainability Reporting: Evidence from Stock Market Reactions. Journal of Public Policy and Marketing. Vol. 36 (2), s. 313–330.

Eccles, R., Ioannou, I. & Serafeim, G. (2014), The Impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance. Management Science. Vol. 60 (11), s. 2381–2617

Elkington, J. (2004). Enter the Triple Bottom Line. I. A. Henriques & J. Richardson. The Triple Bottom Line: does it all add up? (s. 1–16). London: Earthscan.

Elkington, J. (2013). Triple Bottom Line. Encyclopedia of Management Theory. Thousand Oaks: SAGE Publications.

EUR-Lex. Directive 2014/95/EU. Tillgänglig på: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095> (Hämtad 5.2.2019).

Förenta Nationerna. The Sustainable Development Agenda. Tillgänglig på: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/development-agenda/> (Hämtad 5.2.2019).

Global Reporting Initiative. (2018). Tillgänglig på: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/> (Hämtad 3.2.2019).

Global Reporting Initiative (2019). Databas. Tillgänglig på: <http://database.globalreporting.org/> (Hämtad 15.4.2019).

Gray, R. & Bebbington, J. (2007). Corporate Social Responsibility: Accountability or impossible dream? Handbook of Sustainable Development. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar.

Guba, E. G. (1981). Criteria for assessing the trustworthiness of naturalistic inquiries. Educational Resources Information Center Annual Review Paper. Vol. 29, s. 75–91.

Hahn, R. & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. Journal of Cleaner Production. Vol. 59, s. 5–21.

Hassel, L., Kallunki, J. & Nilsson, H. (2015). Part III CEO Personality and Firm Performance and Reputation. I Marc Fetscher (red.) CEO branding: theory and practice. Routledge, s. 137–154.

Helle, G. (2019). Formal controls and intelligent accountability: An interpretive case study on intraorganisational accountability. Bergen: Norwegian School of Economics.

IIRC (2013). The International IR Framework. Tillgänglig på: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> Hämtad 2.2.2019.

Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. Vol. 3, s. 305-360.

Kolk, A. (2003). Trends in Sustainability Reporting by the Fortune Global 250. *Business Strategy and the Environment*. Vol. 12 (5), s. 279–291.

Krefting, L. (1991). Rigor in Qualitative Research: The Assessment of Trustworthiness. *American Journal of Occupational Therapy*. Vol. 45, s. 214–222.

Kuzey, C. & Uyar, A. (2016). Determinants of sustainability reporting and it's impact on firm value: Evidence from the emerging market of Turkey. *Journal of Cleaner Production*. Vol. 143, s. 27–39.

Lincoln, Yvonna S. & Guba, Egon G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Sage Publications Inc.

Lindblom, C.K. (1993). The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. *Critical Perspective on Accounting Conference*, New York.

Messner, M. (2009). The limits of accountability. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 34 (8), s. 918–938.

Metsä Group. Annual Report (2018). <https://www.metsagroup.com/en/media/all-news/Pages/News.aspx?EncryptedId=42E150DD081C82B9&Title=MetsaGroups2018AnnualReview,SustainabilityReportandbrochurepublished> (hämtad 15.1.2019).

Mulgan, R. (2000). 'Accountability': An ever-expanding concept? *Public Administration*. Vol. 78 (3), s. 555–573.

Neu, D. Warsame, H. & Pedwell K. (1998). Managing Public Impressions: Environmental Disclosures in Annual Reports. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 23 (3), s. 265–282.

UPM. Annual Report (2018). <https://www.upm.com/fi/sijoittajat/raportit-ja-esitykset/2018/> (hämtad 15.1.2019).

Roberts, J. (2009). No one is perfect: The limits of transparency and an ethic for “intelligent” accountability. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 34 (8), s. 957–970.

Roberts, J. & Scapens, R. W. (1985). Accounting Systems and Systems of Accountability – Understanding Accounting Practices in Their Organisational Contexts. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 44 (4), s. 443–456.

Savitz, A. & Weber, K. (2006). The Triple Bottom Line. How Today’s Best-run Companies are Achieving Economic, Social, and Environmental Success – and How you can do too.

Schadewitz, H. & Niskala, M. (2010). Communication via Responsibility Reporting and its Effect on Firm Value in Finland. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. Vol. 17, s. 96–106.

Shearer, T. (2002). Ethics and Accountability: From the for-itself to the for-the-other. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 27 (6), s. 541–573.

Slaper, T.F. & Hall, T. J. (2011). The triple bottom line: what is it and how does it work? *Indiana Business Review*. Vol 86 (1), s. 4.

Stora Enso. Annual Report (2018). <https://www.storaenso.com/en/newsroom/regulatory-and-investor-releases/2019/2/stora-ensos-annual-report-2018-published> (hämtad 15.1.2019).

Tullberg, J. (2012). Triple Bottom Line – a vaulting ambition? *Business Ethics: A European Review*. Vol. 21 (3), s. 310–324.

Westermarck, Christer (2013), Hållbarhetsredovisning – Teori, standarder och praktisk tillämpning, Studentlitteratur, Lund, Sverige

Willis, A. (2003). The role of the global reporting initiative's sustainability reporting guidelines in the social screening investments. *Journal of Business Ethics*. Vol. 43, s. 233–237.

Voitto+ Databas. Case-företagens nyckeltal.

Yin, Robert K. (2006). Fallstudier: design och genomförande. Slovenien: Printing Malmö AB.

Yin, Robert K. (2016). *Qualitative research from start to finish*. 2 uppl. New york: The Guilford Press.

BILAGOR

Intervjuguide

Intervjuobjektets rättigheter:

- Rätten att vara anonym
- Rätten att avsluta intervjun när som helst

Kort om avhandlingen:

- Syftet med avhandlingen är att ta reda på hur teorier om intressenter, legitimitet och ansvar påverkar hållbarhetsrapportering
- Syftet är också att ta reda på hur Agenda 2030 beaktas i rapporteringen

Intervjuobjektet

1. Kan du berätta om dig själv med några ord?
 - a. Hur fick du detta arbete? Hur länge har du arbetat här?
2. Arbetsbeskrivning
 - a. Hur ser en vanlig arbetsdag ut för dig?
 - b. Vad är din uppgift/roll? Vad innefattar den?

Företaget

3. Kan du berätta allmänt om företaget?
 - a. Vad gör ni?
 - b. Hur ser er verksamhetsomgivning ut?
 - a. Vilka är era intressenter?
 - c. Hur presterar företaget överlag för tillfället?
4. Vilka är era centrala värderingar?
 - a. Vilken ställning har hållbarhet inom ert företag?

Hållbarhetsrapportering

5. Vad tror du är den primära orsaken för att ni hållbarhetsrapporterar? Varför rapporterar ni?
6. Hur mycket satsar ni på hållbarhetsrapportering? Hur många personer arbetar med det? Vilka andra resurser kräver det?
7. Ni är ett stort företag i Finland. Hur påverkar median er? Tror du att median påverkar hållbarhetsrapporteringen, hur?
8. Påverkar era konkurrenter hållbarheten? Hur ser hållbarhetsaspekten överlag ut inom träförädlingsindustrin?
9. Rapportering är en form av ansvarstagande. Är hållbarhetsutveckling en del av ert ansvarsområde? Vad bär ni ansvar över?
10. Har ni uppnått era lönsamhetsmål under senaste åren? Kan detta på något vis påverka er hållbarhetsrapportering, hur?
11. Ökar kravet på rapportering, då det företaget har flera olika slags ägare, såsom privata företag, finansiella institut, stater och utländska ägare?
12. Vad är er huvudsakliga målsättning med hållbarhetsrapportering? Varför?

GRI och Agenda 2030

13. Ni använder GRI-standarderna som ramverket för rapportering, varför? Hur använder ni ramverket och vilka är dess för- och nackdelar?
14. Vilka är hållbarhetsrapporteringens största utmaningar/svårigheter? Har GRI underlättat någon aspekt av hållbarhetsrapportering?
15. Är er målsättning att uppnå något av FN:s 17 hållbarhetsmål? Vilka och varför just de målen?
16. Hur ser planerna ut för att uppnå dessa mål?
17. Är er hållbarhet och hållbar utveckling på något sätt beroende av incitament såsom FN:s hållbarhetsmål? Vilka andra bakomliggande orsaker finns bakom utvecklingen?